



Euroconference

NEWS

L'INFORMAZIONE QUOTIDIANA DA PROFESSIONISTA A PROFESSIONISTA

Direttore responsabile Sandro Cerato

Edizione di mercoledì 20 Settembre 2023

IVA

Detrazione Iva per l'acquisto dell'immobile adibito a “casa-vacanze”

di Marco Peirolo

CASI OPERATIVI

Applicazione del regime forfettario e connesse cause ostative

di EVOLUTION

ADEMPIMENTO IN PRATICA

CBAM: entro il 31.1.2024 previsto l'invio della prima relazione sulle importazioni

di Elena Frernali

LA LENTE SULLA RIFORMA

Delega fiscale 2023: le modifiche al procedimento di riscossione – prima parte

di Gianfranco Antico, Maurizio Tozzi – Comitato Scientifico Master Breve 365

IMPOSTE SUL REDDITO

Il rimborso del costo di ricarica elettrica costituisce reddito di lavoro dipendente

di Stefano Rossetti

PATRIMONIO E TRUST

Adempimenti contabili del trust commerciale e non commerciale

di Angelo Ginex

IVA

Detrazione Iva per l'acquisto dell'immobile adibito a “casa-vacanze”

di Marco Peirolo

CONSULENZA IMMOBILIARE

IN OFFERTA PER TE € 136,50 + IVA 4% anziché € 210 + IVA 4%

Inserisci il codice sconto **ECNEWS** nel form del carrello on-line per usufruire dell'offerta

-35%

OFFERTA NON CUMULABILE CON SCONTO PRIVILEGE ED ALTRE INIZIATIVE IN CORSO, VALIDA SOLO PER NUOVE ATTIVAZIONI.
RINNOVO AUTOMATICO A PREZZO DI LISTINO.

ABBONATI ORA

Con la risposta a interpello n. 392/E/2023, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito alla detraibilità dell'Iva assolta per l'acquisto di un immobile a destinazione abitativa, adibito a "casa-vacanze".

Nella specie, l'istante è una società che ha per oggetto principale l'attività immobiliare e ha rappresentato l'intenzione di acquistare un immobile abitativo da destinare a locazione turistica.

Il dubbio interpretativo è relativo all'ambito applicativo della previsione dell'articolo 19-bis.1, comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972 che considera oggettivamente indetraibile, senza alcuna deroga per l'attività turistico-alberghiera, l'Iva assolta sui fabbricati abitativi, essendo tipicamente "*immobili di mero godimento*" e non "*commerciali*".

Nonostante tale previsione, l'istante ha chiesto all'Agenzia delle entrate se il divieto di detrazione possa essere derogato nell'ipotesi, che ricorre nella fattispecie, in cui l'immobile abitativo è utilizzato come "casa-vacanze" e, quindi, oggetto di una vera e propria attività economica, peraltro svolta per il tramite di un *outsourcer*.

Indetraibilità oggettiva dell'Iva per i fabbricati abitativi

L'articolo 19, comma 1, D.P.R. 633/1972 prevede che "*per la determinazione dell'imposta dovuta a norma del primo comma dell'articolo 17 o dell'eccedenza di cui al secondo comma dell'articolo 30, è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai*

servizi importati o acquistati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione (...)".

In base al successivo comma 2, articolo 19, D.P.R. 633/1972: “*non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta, salvo il disposto dell'articolo 19bis2*”.

In deroga alle disposizioni di cui all'articolo 19, D.P.R. 633/1972, il successivo articolo 19-bis.1, D.P.R. 633/1972 contempla alcune ipotesi di esclusione o riduzione della detrazione per taluni beni e servizi? in particolare, per quanto rileva ai fini in esame, la norma da ultimo citata, al comma 1, lettera i), prevede che: “*non è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto di fabbricati, o di porzione di fabbricato, a destinazione abitativa né quella relativa alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione dei predetti fabbricati o delle predette porzioni o la rivendita dei predetti fabbricati o delle predette porzioni (...)"*”.

Come costantemente chiarito dalla prassi amministrativa, la distinzione tra immobili a destinazione abitativa, oggetto della citata previsione normativa, e immobili strumentali deve essere operata con riferimento alla classificazione catastale dei fabbricati, a prescindere dal loro effettivo utilizzo.

Rientrano, pertanto, nella categoria degli immobili abitativi tutte le unità immobiliari catastalmente classificate o classificabili nelle categorie da A/1 ad A/11, escluse quelle classificate o classificabili in A/10.

Il classamento delle unità immobiliari è attribuito tenuto conto delle caratteristiche costruttive e dell'uso appropriato delle stesse, che ne determinano la destinazione ordinaria e permanente.

Pertanto, in ragione delle caratteristiche dei complessi immobiliari classificabili come residenze turistico-alberghiere (che constano di unità abitative, nonché di ambienti destinati ai servizi comuni) e dell'autonomia dell'ordinamento catastale rispetto alle norme urbanistiche, è possibile che gli appartamenti vengano censiti in una delle pertinenti categorie abitative comprese nel gruppo A e le altre porzioni immobiliari nelle altre categorie di pertinenza, ivi compresa la D/2, in coerenza con le caratteristiche tecniche rilevabili, che vincolano la destinazione catastale (categoria).

In via generale, risulta, infatti, corretto che le unità abitative facenti parte delle residenze turistico-alberghiere siano classificate nella categoria A/2 e i locali di ricevimento alberghiero siano, invece, classificati nella categoria D/2: “*fermi restando i criteri generali per l'attribuzione del classamento ed i profili concernenti la verifica della relativa correttezza*”.

La “ratio” della fattispecie di indetraibilità oggettiva di cui all'articolo 19-bis.1, comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972 va ravvisata, in linea generale, nell'esigenza di evitare indebite detrazioni d'imposta nei casi in cui l'acquisto abbia a oggetto beni (nella specie, fabbricati

abitativi), nonché servizi relativi a detti beni, suscettibili di essere utilizzati sia nell'attività d'impresa, sia per finalità estranee a tale attività.

La citata disposizione, nell'escludere il diritto alla detrazione dell'imposta assolta in relazione all'acquisto di fabbricati, o porzioni di fabbricato, a destinazione abitativa, prevede tuttavia un'eccezione nell'ipotesi in cui l'acquisto sia effettuato dalle imprese che abbiano per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione e/o il ripristino dei predetti fabbricati o delle predette porzioni di fabbricati a uso abitativo per la successiva rivendita degli stessi.

Aliquota Iva relativa alla costruzione delle residenze turistico-alberghiere

Prima di esaminare i riflessi della previsione di indetraibilità per gli immobili abitativi concessi in locazione a uso turistico, è utile richiamare le indicazioni fornite dalla prassi amministrativa in merito a un duplice aspetto collegato agli immobili adibiti allo svolgimento di un'attività ricettiva, segnatamente quello:

- dell'aliquota Iva applicabile alla costruzione delle residenze turistico-alberghiere;
- del regime Iva applicabile alla cessione e alla locazione delle singole unità immobiliari comprese nelle residenze turistico-alberghiere.

Riguardo al primo profilo, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 8/E/2014, ha fornito chiarimenti in ordine al trattamento applicabile, ai fini dell'Iva, ai complessi immobiliari destinati a "residenza turistico-alberghiera", costituiti da unità abitative classificate nella categoria catastale A/2 e da locali di ricevimento alberghiero e aree condominiali accatastati nella categoria D/2.

Riguardo all'aliquota Iva applicabile alla costruzione del complesso immobiliare in esame, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, di regola, l'imposta deve essere calcolata con l'aliquota ordinaria del 22%.

Il contratto d'appalto per la costruzione dell'immobile può essere assoggettato ad aliquota ridotta del 10% in caso di compresenza, nel medesimo edificio, di parti a destinazione abitativa e di parti a destinazione non abitativa, laddove risultino rispettate le proporzioni tra unità abitative e uffici e negozi richieste per gli edifici c.d. "Tupini", di cui all'articolo 13, L. 408/1949.

In tale ipotesi, alle prestazioni di servizi dipendenti da contratti d'appalto è applicabile l'aliquota Iva nella misura del 10%, ai sensi del n. 127-*quaterdecies*, Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

Risulta, pertanto, superata la posizione espressa dalla precedente prassi amministrativa.

In particolare, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 321/E/2002, in risposta a un interpello diretto a sapere se alle prestazioni di servizi dipendenti da un contratto d'appalto stipulato per la costruzione di un *residence* (nella specie, costituito da *bungalow* destinati a ospitare turisti per periodi di vacanza) si applicasse l'aliquota Iva del 10% prevista dal citato n. 127-*quaterdecies*), ha precisato che: “*la circostanza che i bungalow vengano costruiti al fine di ospitare turisti per soggiorni di vacanza esclude che gli stessi possano costituire, anche astrattamente, una stabile dimora, idonea allo svolgimento della quotidiana vita domestica. La costruzione del residence è infatti finalizzata all'esercizio di una attività turistico-alberghiera da parte della società istante e pertanto le strutture in esame costituiscono di fatto un luogo deputato all'esercizio di una attività di impresa*”.

Il citato documento di prassi prosegue osservando che anche la Corte di Cassazione, nel valutare l'applicabilità alle strutture in esame dell'agevolazione prevista per i fabbricati “*Tupini*”, di cui alla L. 408/1949, ha sostanzialmente affermato che la c.d.: ““*casa-albergo*”, che costituisce una struttura funzionale all'esercizio di una attività d'impresa, cioè di prestare ospitalità dietro corrispettivo ad una massa indiscriminata di fruitori, non è assimilabile alla casa di abitazione (che va intesa come luogo destinato ad ospitare, con tendenziale continuità, nuclei familiari, per lo svolgimento della loro vita privata) ma va piuttosto ricondotta nella diversa categoria del negozio, costituita come luogo deputato allo svolgimento di attività d'impresa”.

Di conseguenza, la circostanza che il *residence* venga destinato allo svolgimento di un'attività d'impresa di tipo turistico-alberghiero esclude che le unità abitative facenti parte di tale complesso possano essere assimilate alle case di civile abitazione di cui alla L. 408/1949 e rientrare, pertanto, nell'ambito di applicazione della disposizione di cui al citato n. 127-*quaterdecies*) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972. Ragion per cui, alle prestazioni di servizio relative al contratto d'appalto stipulato per la costruzione del *residence*, deve applicarsi l'aliquota Iva ordinaria.

Cessione e locazione delle singole unità immobiliari comprese nelle residenze turistico-alberghiere

La rivisitazione dell'orientamento espresso nella risoluzione n. 321/E/2002 si riflette inevitabilmente anche sul trattamento Iva delle operazioni di cessione e locazione delle singole porzioni immobiliari comprese nelle residenze turistico-alberghiere.

L'Agenzia delle entrate, nella risoluzione n. 8/E/2014, ha osservato che la classificazione catastale, costituisce, a prescindere dall'effettivo utilizzo dell'immobile, il criterio oggettivo cui attenersi per la distinzione tra fabbricati strumentali e fabbricati a uso abitativo, ai fini dell'applicazione delle imposte indirette.

Tra i “*fabbricati strumentali per natura*” rientrano le unità immobiliari catastalmente censite o censibili nelle categorie dei gruppi B, C, D ed E, nonché nella categoria A/10, mentre nei

“*fabbricati diversi da quelli strumentali per natura*” rientrano le unità immobiliari a uso abitativo, catastalmente censite o censibili nelle categorie del gruppo A che, a eccezione della categoria A/10, comprendono le abitazioni.

Pertanto, con riferimento al caso prospettato, le cessioni delle singole unità abitative costituenti il complesso immobiliare, effettuate dalle imprese costruttrici, se accatastate in una delle categorie del gruppo A, esclusa la categoria A/10, sono assoggettate alla disciplina di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-bis), D.P.R. 633/1972, mentre le cessioni delle porzioni dell'immobile accatastate nella categoria D/2 sono trattate alla stregua di cessioni di immobili strumentali, secondo le regole di cui all'articolo 10, comma 1, n. 8-ter), D.P.R. 633/1972.

In merito, invece, alla locazione delle singole unità abitative, la risoluzione n. 8/E/2014 ha precisato che il trattamento Iva da applicare è quello previsto dall'articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972.

Tali operazioni sono, pertanto, esenti, salvo che le imprese costruttrici che le pongono in essere optino per l'imponibilità. L'aliquota applicabile, ove non ricorra l'ipotesi di esenzione, è quella ridotta del 10% ai sensi del n. 127-duodevices) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

Dall'ambito di esenzione devono, tuttavia, ritenersi escluse, in conformità all'articolo 135, § 2, lettera a), Direttiva 2006/112/CE, le prestazioni di alloggio effettuate nel settore alberghiero, individuato secondo le definizioni degli ordinamenti interni dei singoli Stati membri. Pertanto, qualora le unità abitative in commento siano locate – nell'ambito di un'attività riconducibile al settore turistico-alberghiero secondo la normativa regionale di settore – a uso turistico, i relativi canoni restano soggetti a Iva con applicazione dell'aliquota del 10%, ai sensi del n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, riferito alle prestazioni di alloggio in strutture ricettive.

Le locazioni delle unità immobiliari accatastate nella categoria D/2 sono, invece, esenti da Iva, salvo opzione ex articolo 10, comma 1, n. 8), D.P.R. 633/1972 e i relativi canoni, ove non torni applicabile il regime di esenzione, vanno assoggettati a Iva con applicazione dell'aliquota ordinaria, attualmente pari al 22%.

Detrazione dell'Iva relativa agli immobili abitativi destinati ad attività ricettiva

Passando adesso a esaminare il regime applicabile, ai fini dell'esercizio della detrazione, alle spese di acquisto, di ristrutturazione e di manutenzione delle unità abitative utilizzate nell'ambito di un'attività turistico-alberghiera, si tratta di stabilire se, alla luce dell'imponibilità, con l'aliquota ridotta del 10% di cui n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, della locazione delle unità abitative posta in essere nell'ambito di un'attività riconducibile al settore turistico-alberghiero, sia possibile esercitare la detrazione:

- in deroga al divieto previsto dall'articolo 19-bis.1, comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972, il quale infatti preclude la detrazione dell'Iva assolta in relazione all'acquisto e agli interventi di recupero di immobili abitativi;
- tenuto conto che, in base alla risoluzione n. 8/E/2014, il regime Iva delle operazioni di cessione e di locazione delle unità immobiliari destinate all'attività turistico-alberghiera prescinde dall'utilizzo effettivo, in quanto basato – oggettivamente – sulla classificazione catastale delle unità immobiliari medesime.

Orientamento della prassi amministrativa

Fermo restando che l'indetraibilità dell'Iva riguarda i fabbricati abitativi che risultino tali secondo le risultanze catastali e, in linea generale, prescinde dall'utilizzo effettivo dei medesimi, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che gli immobili abitativi, se utilizzati nell'ambito di un'attività di tipo ricettivo (gestione di case vacanze, affitto camere, etc.) che comporti l'effettuazione di prestazioni di servizi imponibili a Iva, debbano essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei fabbricati strumentali per natura.

Ne consegue che le spese di acquisto, ristrutturazione e manutenzione relative ai suddetti immobili non risentono dell'indetraibilità di cui all'articolo 19-bis.1, comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972.

In conseguenza dell'imponibilità delle prestazioni di alloggio in esame, in coerenza con i principi generali dell'Iva, l'imposta sull'acquisto di beni o servizi afferenti dette tipologie di prestazioni risulta detraibile benché relativa a unità che, sotto l'aspetto catastale, si presentano come abitative.

Ai fini dell'applicazione dei principi sopra enunciati, occorre, pertanto, verificare, in linea di fatto, se l'immobile abitativo, nel momento in cui sono realizzati i lavori di manutenzione o ristrutturazione, sia già effettivamente utilizzato per lo svolgimento di attività ricettizia, ovvero se a tale utilizzazione risulti inequivocabilmente destinato.

Le indicazioni che precedono sono confermate dalla risposta a interpello n. 392/E/2023 in commento, con la quale l'Agenzia delle entrate, privilegiando l'effettiva destinazione dell'immobile all'esercizio di un'attività imponibile, ha chiarito che il divieto di detrazione dell'Iva previsto per gli immobili abitativi non trova applicazione per l'imposta pagata in sede di acquisto dell'immobile abitativo utilizzato per esercitare l'attività di "casa vacanze".

Inoltre, anche laddove la prospettata attività ricettiva sia svolta per il tramite di un *outsourcer*:

- le relative prestazioni sono assoggettate a Iva nella misura stabilita dal n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, ossia con aliquota del 10%;
- in conseguenza dell'imponibilità delle prestazioni di alloggio in esame, in coerenza

con i principi generali dell'Iva, l'imposta sull'acquisto di beni/servizi afferenti dette tipologie di prestazioni risulta detraibile benché relativa a immobili abitativi.

Le stesse conclusioni si applicano in caso di cambio di destinazione d'uso, essendo detraibile l'Iva pagata sull'acquisto di un immobile abitativo che, prima del rogito notarile, venga trasformato, con un cambio di destinazione d'uso autorizzato dal Comune, in un *residence*.

Nel caso esaminato dalla prassi amministrativa, l'oggetto del contratto preliminare è costituito da immobili destinati a uso abitativo, classificati in catasto alla categoria A/2, per i quali il promittente acquirente ha assolto l'Iva con l'aliquota del 10% senza esercitare la detrazione ai sensi dell'articolo 19-bis.1, comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972.

A seguito della mutata destinazione degli immobili, l'oggetto del contratto di compravendita è costituito, secondo quanto riportato dall'istante, da fabbricati appartenenti alla categoria catastale D/2, classificati come *residence* (strutture ricettive che presentano determinate caratteristiche, gestite unitariamente in forma imprenditoriale). Di conseguenza, poiché le cessioni di immobili adibiti a uso diverso da quello abitativo scontano l'aliquota Iva, il cedente, a seguito della diversa classificazione catastale dell'immobile, deve integrare le fatture emesse assoggettando la vendita all'aliquota ordinaria.

Il cambio di destinazione degli immobili comporta, inoltre, che il cessionario utilizzerà tali beni per rendere prestazioni soggette all'aliquota del 10%, ai sensi del n. 120) della Tabella A, Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972. Di conseguenza, conclude l'Agenzia delle entrate, viene meno l'indetraibilità oggettiva prevista dal citato articolo 19-bis.1, comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972. Posto, infatti, che gli immobili saranno utilizzati nell'ambito dell'attività ricettiva, imponibile ai fini Iva, l'imposta assolta sull'acquisto degli immobili potrà essere detratta nei limiti e alle condizioni dell'articolo 19, D.P.R. 633/1972.

Orientamento della giurisprudenza

A sua volta, la posizione della prassi amministrativa è coerente con quella della giurisprudenza, in base alla quale la detrazione Iva postula una necessaria correlazione fra i beni e i servizi acquistati e l'attività esercitata, nel senso che essi devono inerire all'impresa, anche se si tratti di beni non strumentali in senso proprio, purché risultino in concreto destinati alla finalità della produzione o dello scambio nell'ambito dell'attività dell'impresa stessa, con la precisazione che il nesso oggettivo che deve sussistere tra acquisto e impiego di beni/servizi non è quello di diretta e meccanica utilizzazione, ma si riassume in una necessaria relazione di inerenza tra la singola operazione di acquisto e l'esercizio dell'attività economica del soggetto passivo.

Di conseguenza, partendo dal presupposto che la valutazione della strumentalità di un acquisto rispetto all'attività imprenditoriale va effettuata in concreto, tenuto conto

dell'effettiva natura del bene in correlazione agli scopi dell'impresa, non già in termini puramente astratti, è stata riconosciuta la detraibilità dell'Iva sulle fatture dei lavori di ristrutturazione di una porzione di immobile avente addirittura destinazione catastale abitativa, ma in concreto utilizzato per lo svolgimento dell'attività "*affittacamere e case per vacanze*", da qualificarsi perciò come bene strumentale, anche in forza del rilascio di apposita licenza da parte del Comune competente; così escludendosi che il diritto alla detrazione dell'Iva possa essere negato in forza dell'astratta classificazione catastale dell'immobile, dandosi invece prevalenza alla sua concreta destinazione.

SCHEDA DI SINTESI

La classificazione catastale costituisce, a prescindere dall'effettivo utilizzo dell'immobile, il criterio oggettivo al quale occorre attenersi per distinguere i fabbricati strumentali dai fabbricati a uso abitativo ai fini dell'applicazione dell'Iva.

In particolare, tra:

- i "fabbricati strumentali per natura" rientrano le unità immobiliari catastalmente censite o censibili nelle categorie dei gruppi B, C, D ed E, nonché nella categoria A/10;
- i "fabbricati diversi da quelli strumentali per natura" rientrano le unità immobiliari a uso abitativo, catastalmente censite o censibili nelle categorie del gruppo A che, a eccezione della categoria A/10, comprendono le abitazioni.



L'articolo 19-bis.1, comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972 esclude la detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di fabbricati a destinazione abitativa, nonché alla locazione o alla manutenzione, recupero o gestione degli stessi, salvo che per le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale dell'attività esercitata la costruzione o la rivendita dei predetti fabbricati.



Secondo il consolidato orientamento della prassi amministrativa, al quale si è attenuto l'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 392/E/2023, gli immobili abitativi, se utilizzati nell'ambito di un'attività di tipo ricettivo (gestione di case vacanze, affitto camere, etc.) che comporti l'effettuazione di prestazioni di servizi imponibili a Iva, devono essere trattati, a prescindere dalla classificazione catastale, alla stregua dei fabbricati strumentali per natura. Di conseguenza, le spese non solo di acquisto, ma anche di ristrutturazione e manutenzione, relative ai predetti immobili non subiscono la previsione di indetraibilità oggettiva dell'articolo 19-bis.1, comma 1, lettera i), D.P.R. 633/1972.

Si segnala che l'articolo è tratto da "[Consulenza immobiliare](#)".

CASI OPERATIVI

Applicazione del regime forfettario e connesse cause ostative di **EVOLUTION**



Un commercialista è amministratore unico e socio di maggioranza di una Srl Stp tra commercialisti.

Il commercialista intenderebbe optare per l'applicazione del regime c.d. forfettario.

La causa ostativa del controllo non è in discussione, mentre si ritiene che l'attività non possa ritenersi "riconducibile", coerentemente con la circolare n. 9/E/2019 al punto 2.3.2, in quanto, seppur il codice Ateco sia lo stesso, non vengono erogati al socio amministratore né compensi per il ruolo di amministratore né onorari per prestazioni professionali.

È corretta l'interpretazione?

Il dubbio sorge anche per il fatto che in alcune risoluzioni l'Agenzia delle entrate presuppone che l'amministratore debba percepire un compenso anche se poi non è realmente percepito.

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



ADEMPIMENTO IN PRATICA

CBAM: entro il 31.1.2024 previsto l'invio della prima relazione sulle importazioni

di Elena Fraternali

Master di specializzazione

Laboratorio professionale Iva 2023

Scopri di più



Lo scorso 17.8.2023 la Commissione UE ha adottato il testo del **Regolamento di esecuzione** relativo al **Regolamento CBAM** (Reg. UE 2023/956, pubblicato il 16.5.2023), con cui ha **dettagliato i nuovi obblighi dichiarativi** che dovranno essere adempiuti dagli **importatori** nell'ambito di applicazione del “Meccanismo di adeguamento del carbonio alle frontiere” (Carbon Border Adjustment Mechanism – CBAM).

Il Regolamento di esecuzione in commento, pur ancora in attesa di essere pubblicato nella Gazzetta Ufficiale dell'UE, elenca numerose incombenze a cui gli importatori dovranno fare fronte progressivamente, a iniziare dall'invio della **relazione CBAM alla fine di gennaio 2024**.

Il Regolamento CBAM

Il Regolamento CBAM ha istituito un meccanismo **finalizzato ad equiparare le merci prodotte all'estero con quelle prodotte all'interno dell'UE** sulla base delle nuove regole del pacchetto “Fit for 55” per la **riduzione delle emissioni di carbonio**, nonché **prevenire il fenomeno della “rilocalizzazione” delle emissioni**.

Tra gli altri obiettivi, infatti, l'UE si propone quello di disincentivare il trasferimento di attività produttive in Stati che impongono **standard normativi meno stringenti** e che, di conseguenza, non favoriscono la tutela dell'ambiente e non incoraggiano un sistema industriale più pulito in risposta al *climate change*.

Il nuovo sistema impone, dunque, una sorta di **“tassa ambientale” all'importazione** che si applicherà direttamente alle merci che attraverseranno i confini del territorio doganale UE, nonché **introduce taluni obblighi in capo agli importatori** (o alle persone che dichiarano l'importazione delle merci o, ancora, ai rappresentanti doganali indiretti) di **tracciamento, calcolo, monitoraggio e dichiarazione** delle emissioni di gas serra generate durante i processi produttivi nel Paese terzo.

Relazione CBAM: oneri e tempistiche

Il Regolamento CBAM è entrato ufficialmente in vigore il giorno successivo alla sua pubblicazione nella Gazzetta ufficiale dell'UE, ossia il 16.5.2023, e la sua prima fase **entrerà in applicazione il prossimo 1.10.2023.**

Tale prima fase, che va **dal 1.10.2023 al 31.12.2025**, rappresenta un **periodo transitorio** in cui è previsto per gli importatori **l'obbligo di inviare alla Commissione la c.d. "relazione CBAM", entro un mese dalla fine di ogni trimestre**, mediante il c.d. **"Registro transitorio CBAM"**, a cui sarà possibile accedere attraverso il Portale apposito.

Si segnala, dunque, che la **prima relazione** dovrà essere inviata **entro il 31.1.2024** e che, come indicato negli allegati I e IV del Regolamento di esecuzione, dovrà contenere le seguenti informazioni:

- **quantità totale** di ciascun tipo di merce importata;
- la **classifica** e l'**origine doganale** dei prodotti;
- il totale delle **emissioni incorporate effettive**;
- le **emissioni indirette** totali;
- l'attestazione dell'eventuale **pagamento di contributi ambientali** nel Paese di origine dei prodotti;
- il **prezzo del carbonio dovuto** nel Paese di origine per le emissioni incorporate nelle merci importate;
- la descrizione dei **processi produttivi**;
- le informazioni sulle **aziende produttive** collocate in Paesi terzi ove sono stati realizzati i prodotti.

Tale relazione, poi, dovrà riguardare le operazioni di importazione effettuate nell'**ultimo trimestre del 2023.**

Ai fini del **calcolo delle emissioni** incorporate sono previsti, fino al 31.12.2024, vari **sistemi di rendicontazione**, anche semplificati, con libertà per gli importatori di **decidere quale adottare**, mentre a **partire dall'1.1.2025**, entrerà in vigore l'obbligo di **utilizzare soltanto il più gravoso metodo di rendicontazione completa**.

Sanzioni e settori interessati

Il Regolamento in parola, infine, ha specificato l'importo delle **sanzioni** in caso di omessa, incompleta o errata dichiarazione, compreso **tra 10 e 50 euro per tonnellata di emissioni non comunicate e che potrà aumentare** conformemente all'indice europeo dei prezzi al consumo o **in caso di reiterazione della condotta.**

Nonostante il CBAM sarà attivato gradualmente, dunque, si suggerisce agli operatori di approfittare dell'imminente periodo transitorio per svolgere adeguate **indagini** sulla classifica

e l'origine dei prodotti importati, sulle relative emissioni e sugli eventuali impatti economici in modo da **redigere correttamente la documentazione** da inviare e valutare al meglio l'organizzazione dei propri flussi.

Si ricordano, infine, le aree merceologiche al momento interessate dal gravame: cemento, **alluminio**, fertilizzanti, **ferro** e **acciaio**, energia elettrica, idrogeno e alcuni precursori di questi beni. Successivamente, la Commissione europea valuterà **se estendere l'applicazione del CBAM anche ad altri settori**.

LA LENTE SULLA RIFORMA

Delega fiscale 2023: le modifiche al procedimento di riscossione – prima parte

di Gianfranco Antico, Maurizio Tozzi – Comitato Scientifico Master Breve 365

L'[articolo 18 L. 111/2023](#) prevede che, nell'esercizio della delega, il Governo osservi, ai fini della revisione del **sistema nazionale della riscossione**, alcuni **principi e criteri direttivi specifici**, al fine di assicurare una maggiore **efficacia, imparzialità ed efficienza**. Norme che si applicano, in quanto compatibili, anche alle disposizioni da adottare in relazione agli Agenti della riscossione degli **enti territoriali** ([articolo 18, comma 4, L. 111/2023](#)).

Nella Relazione illustrativa vengono precise le motivazioni della misura in esame sottolineando, tra l'altro, che l'attuale disciplina del servizio di riscossione si presenta estremamente farraginosa e **inidonea a consentire un efficace svolgimento delle attività di recupero coattivo** dei crediti pubblici. Del resto, nonostante le diverse (pur se parziali) modifiche intervenute nel tempo, la disciplina in parola rimane ancora fondamentalmente ispirata ad un **contesto di alterità tra la pubblica amministrazione e i soggetti privati incaricati dell'attività di riscossione coattiva**, contesto ormai superato da anni.

Il sistema si presenta eccessivamente macchinoso, in quanto impone lo svolgimento di **attività di recupero pressoché indistinte per tutti i crediti iscritti a ruolo**, indipendentemente dall'importo da riscuotere e, in considerazione dell'elevatissimo numero di partite affidate all'Agente della riscossione (non di rado di problematica esigibilità sin dall'origine), risulta, di fatto, impossibile effettuare per tutti i carichi **la totalità delle azioni di riscossione coattiva astrattamente ipotizzabili**, anche a prescindere dalla prevedibile efficacia di ciascuna di essa.

La Legge delega, quindi, si propone di incrementare l'efficienza **dei sistemi della riscossione, nazionale e locali, e semplificarli**, orientandone l'attività verso obiettivi di risultato, anche attraverso:

- la **pianificazione annuale**, da concordare con il MEF, delle **procedure di recupero** che l'Agente della riscossione deve svolgere, anche secondo logiche di raggruppamento dei crediti per codice fiscale, in relazione al valore degli stessi;
- il **discarico automatico**, al **31 dicembre del quinto anno successivo a quello dell'affidamento**, delle **quote non riscosse**, con temporanea esclusione delle quote per le quali sono in corso procedure esecutive o concorsuali, accordi di ristrutturazione o transazioni fiscali o previdenziali e di quelle **interessate da dilazioni di pagamento** e con possibilità di discarico anticipato **in assenza di cespiti utilmente aggredibili**, ovvero

- di azioni fruttuosamente esperibili;
- la **possibilità** per l'ente creditore, successivamente al discarico automatico, **di ri affidare in riscossione le somme discaricate**, in presenza di nuovi e significativi elementi reddituali o patrimoniali; **ovvero di affidare in concessione a soggetti privati**, tramite una procedura di gara ad evidenza pubblica, la **gestione della riscossione coattiva delle predette somme**, secondo le procedure di cui al titolo II del P.R. 602/1973, dietro pagamento di una commissione pari a una percentuale dell'importo effettivamente riscosso;
 - la **salvaguardia del diritto di credito**, mediante il tempestivo tentativo di notifica della cartella di pagamento, **non oltre il nono mese successivo** a quello di affidamento del carico, nonché, nella misura e secondo le indicazioni contenute nella pianificazione concordata con il MEF, di **atti interruttivi della prescrizione**;
 - la **gestione del processo di recupero coattivo**, in conformità alla pianificazione concordata;
 - la **tempestiva trasmissione telematica delle informazioni** relative all'attività svolta;
 - una **disciplina transitoria** dei tentativi di **recupero delle somme contenute nei carichi già affidati** all'Agente della riscossione, tenendo conto della capacità operativa dello stesso Agente;
 - la **revisione della disciplina della responsabilità dell'Agente della riscossione**, prevedendola in presenza di dolo e nei soli casi in cui dal mancato rispetto, per colpa grave, delle previsioni derivanti dall'attuazione delle **disposizioni sulla salvaguardia del diritto di credito** (mediante tempestivo tentativo di notifica), sia derivata la decaduta o la prescrizione del diritto di credito, con possibilità, in tali casi, di definizione abbreviata delle relative controversie e di **pagamento in misura ridotta delle somme dovute**;
 - l'**individuazione in via tassativa dei casi in cui si configuri**, in capo a persone fisiche o giuridiche che maneggiano denaro, valori o altri beni pubblici, di qualsiasi natura, **l'obbligo di resa del conto**;
 - l'attribuzione al **MEF del potere di verificare la conformità dell'attività di recupero dei crediti affidati all'agente della riscossione alla pianificazione concordata**, nel rispetto dei seguenti principi di economicità ed efficacia: per i **crediti tributari erariali**, determinare i criteri di individuazione delle quote automaticamente discaricate da sottoporre al controllo, in misura compresa **tra il 2% e il 6%** delle stesse quote, e delle modalità, anche esclusivamente telematiche, di tale controllo; **per i restanti crediti**, determinare i criteri di individuazione delle quote da sottoporre a controllo nella misura massima **del 5%**.

Con la **lettera b), del comma 1, dell'articolo 18, L. 111/2023**, si affida altresì al legislatore delegato il compito di **incrementare l'utilizzo, a fini di riscossione, delle più evolute tecnologie e l'interoperabilità dei sistemi**, nonché quello di eliminare duplicazioni organizzative, logistiche e funzionali, con conseguenti riduzioni dei costi.

Inoltre, la **lettera c), del comma 1, dell'articolo 18, L. 111/2023**, dispone che siano modificate progressivamente le condizioni di accesso ai piani di rateazione, in vista di una **stabilizzazione**

a 120 del numero massimo delle rate. A oggi, la disciplina vigente ([articolo 19 D.P.R. 602/1973](#)) prevede – in presenza di una in temporanea situazione di obiettiva difficoltà – una ripartizione del pagamento delle somme iscritte a ruolo, con esclusione dei diritti di notifica, fino ad un massimo di **settantadue rate mensili** ovvero **fino a centoventi rate mensili**, nei casi in cui il debitore si trovi, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una **comprovata e grave situazione di difficoltà** legata alla congiuntura economica.

IMPOSTE SUL REDDITO

Il rimborso del costo di ricarica elettrica costituisce reddito di lavoro dipendente

di Stefano Rossetti

Convegno di aggiornamento - **EVENTO GRATUITO**

Novità del periodo estivo e Riforma fiscale

[Scopri di più](#)

Il reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'[articolo 51, comma 1, Tuir](#), è costituito **da tutte le somme ed i valori in genere** percepiti, a qualunque titolo, in relazione al rapporto di lavoro subordinato.

Questa definizione particolarmente ampia, improntata al **principio di omnicomprensività**, comporta l'inclusione nel concetto di reddito di lavoro dipendente anche di tutte quelle somme e valori che, seppur **prive di sinallagma** con la prestazione lavorativa e non erogate direttamente dal datore di lavoro, siano comunque **riconducibili ad un rapporto di lavoro subordinato** (es. l'indennità sostitutiva delle ferie, l'indennità di malattia e maternità).

Viceversa, sono da considerarsi **escluse dal rapporto sinallagmatico**, le somme erogate dal datore di lavoro al dipendente che riguardano spese, diverse da quelle sostenute per produrre il reddito, di competenza del datore di lavoro, **anticipate dal dipendente**.

Le componenti non monetarie della retribuzione devono essere **quantificate** per essere assoggettate a tassazione e contribuzione. Sul punto l'[articolo 51, comma 3, Tuir](#), prevede che *"ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9"*. Dunque, le componenti non monetarie della retribuzione devono essere quantificate secondo il **valore normale** come definito dall'[articolo 9 Tuir](#). Tuttavia, l'[articolo 51, comma 4, Tuir](#), in deroga a quanto sopra visto, prevede che per talune tipologie di benefit riconosciuti dal datore di lavoro al dipendente, il valore normale venga determinato secondo regole particolari:

- in caso di **concessione di prestiti** si assume il 50 % della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi;
- per i **fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato**, si assume la differenza tra la rendita catastale del fabbricato aumentata di tutte le spese inerenti al fabbricato

stesso, comprese le utenze non a carico dell'utilizzatore e quanto corrisposto per il godimento del fabbricato stesso;

- per i **servizi di trasporto ferroviario di persone** prestati gratuitamente, si assume, al netto degli ammontari eventualmente trattenuti, l'importo corrispondente all'introito medio per passeggero/chilometro, desunto dal Conto nazionale dei trasporti e stabilito con decreto del Ministro delle infrastrutture e dei trasporti, per una percorrenza media convenzionale, riferita complessivamente ai soggetti di cui al comma 3, di 2.600 chilometri;
- per gli **autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti**, il valore normale è pari al costo chilometrico di una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri desunto dalle tabelle ACI in relazione alla tipologia di autovettura utilizzata, da moltiplicare per un coefficiente che può variare dal 25% al 60%, in dipendenza delle **emissioni di anidride carbonica** per chilometro percorso. Tale valore deve essere, inoltre, assunto al netto delle somme che il dipendente riconosce al datore di lavoro.

In merito a quest'ultimo punto, l'Amministrazione finanziaria con la [circolare n. 326/E/1997](#) ha chiarito che:

- la determinazione del valore imponibile sulla base del totale del costo di percorrenza esposto nelle tabelle ACI costituisce una determinazione dell'importo da assoggettare a tassazione del tutto **forfetaria**, che **prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo** del mezzo e anche dalla percorrenza che il dipendente effettua realmente. È del tutto irrilevante, quindi, che il dipendente sostenga a proprio carico tutti o taluni degli elementi che sono nella base di commisurazione del costo di percorrenza fissato dall'ACI;
- il datore di lavoro, oltre a concedere la possibilità di utilizzare il veicolo in modo promiscuo, può fornire, gratuitamente o meno, altri beni o servizi, ad esempio, l'immobile per custodire il veicolo, etc., beni e servizi che andranno **separatamente valutati** al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente.

Alla luce di quanto sopra, è interessante analizzare il contenuto della [risposta ad interpello n. 421/E/2023](#), con cui l'Amministrazione finanziaria ha fornito chiarimenti in merito al trattamento fiscale da riservare alle **somme rimborsate** dal datore di lavoro al dipendente per ristorarlo del costo energetico sostenuto per **ricaricare l'autoveicolo concesso in uso promiscuo**.

L'Agenzia delle entrate con il citato documento di prassi ha chiarito che:

- le infrastrutture (wallbox, colonnine di ricarica e contatore a defalco) eventualmente installate presso l'abitazione del dipendente rientrano tra i beni che devono essere **separatamente valutati** al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente. Pertanto, dovranno essere quantificati secondo i criteri definiti dall'[articolo 9 Tuir](#) e assoggettati a tassazione come **reddito di lavoro dipendente**;

- il consumo di energia non rientra tra i beni e servizi forniti dal datore di lavoro (cd. *fringe benefit*), ma costituisce un rimborso di spese sostenuto dal lavoratore, il quale deve essere **assoggettato a tassazione**. Ciò in quanto, ad avviso dell'Amministrazione finanziaria ([circolare n. 326/E/1997](#)) solo il rimborso delle piccole spese ordinarie (ad esempio, quelle sostenute per l'acquisto di beni strumentali di piccolo valore, quali la carta della fotocopia o della stampante, le pile della calcolatrice, etc..) non costituisce reddito imponibile per il lavoratore dipendente.

PATRIMONIO E TRUST

Adempimenti contabili del trust commerciale e non commerciale

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Dichiarazione dei redditi del trust

Scopri di più



Con il riconoscimento di un'**autonoma soggettività tributaria** ad opera della Legge Finanziaria 2007 (**L. 296/2006**), il legislatore italiano ha imposto al **trust, fiscalmente residente in Italia**, di far fronte non solo ad una serie di adempimenti di natura civilistica e fiscale ai fini dell'imposizione diretta e indiretta, ma anche di ottemperare a **molteplici obblighi contabili**:

- previsti dalla normativa in materia di **gestione contabile** del trust;
- la cui applicazione si rivela necessaria non solo ai fini interni, ma anche per gli **stakeholders esterni**.

Senza alcuna pretesa di esaustività, si deve innanzitutto rilevare che sul trust grava, non solo l'obbligo di determinazione e di dichiarazione del reddito prodotto, ma anche l'**obbligo di tenuta** delle **scritture contabili**, conformemente al dettato normativo di cui al novellato **articolo 13, D.P.R. 600/1973**, applicabile anche all'istituto del trust per effetto della **riforma fiscale** avvenuta con **L. 296/2006**.

A tal proposito, è doveroso precisare che gli **obblighi contabili** – di cui si richiede l'adempimento da parte del trust – sono **differenti** a seconda che esso eserciti o meno, quale attività prevalente, un'**attività commerciale**. Peraltro, si rileva che, in via generale, l'esigenza di una **corretta rappresentazione contabile** della gestione dei beni in trust, trova la sua legittima giustificazione, non soltanto nei predetti obblighi contabili, ma anche nella pacifica **natura del trust** che, tra le varie qualificazioni, è in sostanza un **centro di imputazione economico**.

Per questo, i **trusts** che hanno come oggetto, esclusivo o prevalente, l'esercizio di **attività commerciali** sono obbligati alla tenuta delle **scritture contabili**, ai sensi dell'**articolo 14 D.P.R. 600/1973**. Analogamente, i trusts che **non** esercitano **attività commerciale**, in maniera esclusiva o prevalente, sono obbligati alla tenuta delle **scritture contabili**, secondo però quanto disposto dall'**articolo 20 D.P.R. 600/1973**.

In particolare, anche alla luce dei suggerimenti forniti dal Cndcec, i **trusts commerciali** dovranno redigere il **bilancio d'esercizio** e, sebbene **non** abbiano **schemi obbligatori** circa le modalità di tenuta della contabilità, dovranno, in ogni caso, disporre di un

impianto contabile composto dai seguenti **documenti**:

- il **libro giornale**, in cui rilevare, in partita doppia e secondo le regole di un'ordinata contabilità, i **fatti relativi alla gestione**, in base al criterio di competenza economica, in modo da poter determinare uno stato patrimoniale e un conto economico del trust;
- il **libro degli inventari** ove, partendo dalle registrazioni iniziali delle attività attribuite al trust, dare evidenza ogni anno della **situazione patrimoniale** e dei **risultati della gestione (rendiconto del trustee)**;
- il **libro degli eventi**, strumento utile e opportuno che la prassi ha elaborato per la **rilevazione degli avvenimenti** nel corso della vita del trust. Per questo, infatti, si ritiene che **ogni atto** che il trustee compie debba essere adeguatamente **argomentato e documentato**;
- le **scritture ausiliarie**, nella quali devono essere registrati gli **elementi patrimoniali e reddituali**, ordinati in categorie omogenee, in modo da consentire di desumere chiaramente e distintamente i **comportamenti positivi e negativi** che concorrono alla determinazione del reddito;
- le eventuali **scritture ausiliarie di magazzino**;
- il **registro dei beni ammortizzabili**;
- i **registri prescritti ai fini Iva**.

Con specifico riguardo alla redazione del **bilancio d'esercizio** del trust, si deve, in via preliminare, fare fondamentale riferimento al c.d. **piano dei conti** del trust. Si tratta sostanzialmente di una **scrittura a carattere sistematico**, priva di un proprio schema vincolante, in cui vengono riportati tutti gli elementi essenziali per far fronte ad esigenze informative/organizzative/gestionali (che via via si rendono necessarie), attraverso la redazione di **appositi sottoconti** intestati:

- ai **beneficiari del reddito**, ossia della **redditività derivante dai beni in trust** (es. dividendi, affitti e redditi derivanti dall'esercizio dell'impresa);
- ai **beneficiari del capitale**, ovvero dell'entità composta dalla dotazione patrimoniale iniziale.

Dunque, partendo dallo schema del **piano dei conti**, viene a costituirsi così la cornice in cui operare per riportare poi correttamente gli **eventi** che riguardano i **beni segregati in trust**, nonché per redigere il relativo **bilancio d'esercizio**.

Analogamente a quanto riportato in merito alla tenuta della contabilità del trust, anche con riferimento alla redazione del **rendiconto annuale del trustee**, non sono previsti particolari schemi obbligatori, essendo un **documento polimorfo**.

Il rendiconto annuale risponde ad un **duplice obiettivo**: dar conto degli **adempimenti realizzati** durante il periodo di riferimento, fornendo adeguata motivazione (in conformità alle disposizioni contenute nell'atto istitutivo del trust) e illustrare l'**andamento della gestione**, evidenziandone i risultati sul patrimonio delle diverse categorie di beneficiari.

La **prassi** è concorde nel ritenere che il rendiconto in parola è composto dai seguenti documenti:

- **stato patrimoniale** del trust;
- **conto economico**;
- **note esplicative**, che contengono tutti gli elementi utili alla completa comprensione dei dati numerici contenuti nei due prospetti precedenti nonché il “**conto delle variazioni del capitale**” e il “**conto dei beneficiari**”.

Concludendo, si rileva che il **trust**, in quanto equiparato dalle norme fiscali ad un ente commerciale oppure ad un ente non commerciale – a seconda dell’attività svolta – è altresì assoggettato agli **obblighi di conservazione** della **documentazione** relativa alla propria **contabilità**, ai sensi dell'[**articolo 22 D.P.R. 600/1973**](#) il quale, facendo espresso richiamo all'[**articolo 2220 cod. civ.**](#), dispone che le scritture, le fatture, nonché ogni altro documento contabile, devono essere **conservati per dieci anni** dalla data di ultima registrazione.