



NEWS Euroconference

Edizione di mercoledì 13 Marzo 2024

AGEVOLAZIONI

Regime fiscale delle detrazioni d'imposta maturate dall'impresa committente delle opere edili
di Fabio Landuzzi

CASI OPERATIVI

Il contribuente può ricevere 2 avvisi di accertamento Imu per la medesima annualità
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Le tipologie di remunerazione degli amministratori e la loro contabilizzazione
di Laura Mazzola

LA LENTE SULLA RIFORMA

Processo tributario: i rischi “nascosti” dell’istanza di sospensione
di Angelo Ginex

IMPOSTE SUL REDDITO

Comunicazione di cessione dei crediti edilizi entro il 4 aprile
di Alessandro Bonuzzi

IVA

L’indetraibilità specifica degli immobili “abitativi” tra lo zelo accertatore e le nebbie della riforma
di Stefano Chirichigno



AGEVOLAZIONI

Regime fiscale delle detrazioni d'imposta maturate dall'impresa committente delle opere edili

di Fabio Landuzzi

Circolari e Riviste

**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
Offerta non cumulabile con sconto Privilège ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni.
Rinnovo automatico a prezzo di listino.

-35%

Abbonati ora



Premessa

Le imprese che sostengono spese per opere di ristrutturazione edilizia, di efficientamento energetico o di ammodernamento di immobili le quali, a fronte di dette spese, maturano delle detrazioni d'imposta, si trovano ad affrontare il tema della disciplina fiscale da riservare a tali agevolazioni, laddove queste non siano oggetto di cessione a terzi, bensì siano conservate e quindi fruite in proprio secondo l'ordinaria previsione normativa. La questione è dibattuta in dottrina, ed è stata di recente oggetto della Norma di comportamento Aidc n. 224, secondo la quale queste detrazioni d'imposta, proprio in quanto tali e perciò componenti dalla natura univocamente tributaria e dello stesso tipo dell'imposta a cui afferiscono, seppure con segno negativo, sono da ritenersi sempre escluse dalla base imponibile delle imposte sul reddito dell'impresa.

La contabilizzazione dei *bonus* edilizia maturati in forma di detrazioni d'imposta per le società committenti delle opere

La rappresentazione contabile delle detrazioni d'imposta maturate dalle imprese che sostengono le spese per i lavori di ristrutturazione edilizia, di efficientamento energetico e di ammodernamento dei beni immobili rappresenta da tempo una materia sulla quale la professione si è a lungo interrogata, non arrivando peraltro a individuare una soluzione tecnica unanimemente condivisa.

La natura di detrazione d'imposta degli incentivi fiscali introdotti dal Legislatore a vario titolo aveva infatti dapprima indotto a qualificare detti incentivi come componenti economici da classificare, ai fini della rappresentazione in bilancio, a riduzione delle imposte sul reddito dell'esercizio; depone a favore di questa classificazione anche la modalità stessa con cui le detrazioni d'imposta possono essere fruite secondo la scansione temporale prevista dalla specifica normativa *ratione temporis* vigente.

Una conferma di questa impostazione contabile era stata ricevuta indirettamente anche in



ambito tributario, in occasione di una risposta a interpello^[1] in cui l’Agenzia delle entrate, pur precisando che esula dalle proprie competenze il fornire indicazioni circa le modalità di contabilizzazione della detrazione in questione, affermava testualmente:

“(...) si ricorda che per “detrazione d’imposta” si intende una somma che è possibile sottrarre da un’imposta (londa) per ridurne legalmente l’ammontare, determinando così l’imposta netta”

e, per l’effetto, rinviava al Principio contabile Oic 25 per ogni maggiore dettaglio in tema di contabilizzazione della posta in questione.

In seguito, sollecitato sempre dall’Amministrazione finanziaria, fu l’Oic a intervenire in materia pubblicando il documento intitolato:

“Comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali ed altre detrazioni fiscali maturate a fronte di interventi edilizi”^[2].

La comunicazione dell’Oic, in modo particolare, si concentra sul caso dei *bonus* edilizia ai quali si rendeva applicabile la disciplina della cessione a terzi e dello sconto in fattura che soprattutto in quel periodo presentava caratteri di novità tali da interrogare le imprese circa i correlati profili contabili e fiscali. Nello specifico, l’Oic in risposta a 4 quesiti posti dall’Agenzia delle entrate, nella comunicazione citata ha delineato un quadro contabile di riferimento per 4 possibili operazioni:

1. la fruizione del *bonus* da parte della stessa impresa committente dei lavori nella ordinaria forma della detrazione d’imposta;
2. lo sconto in fattura visto dal lato della società che esegue le opere e concede lo sconto alla società committente;
3. la cessione del *bonus*, con i riflessi contabili visti dal lato della società cedente;
4. l’acquisto del *bonus*, con i riflessi contabili visti dal lato della società cessionaria.

Concentrandoci sulla prima delle ipotesi in elenco, che è quella che forma perciò l’oggetto del presente approfondimento, secondo la lettura fornita dall’Oic nella citata comunicazione, la società committente dei lavori maturerebbe un beneficio fiscale (la detrazione d’imposta) qualificabile dal punto di vista patrimoniale come un *“credito tributario”* la cui contropartita economica consisterebbe in un *“contributo in conto impianti”*; ciò, nel presupposto che si tratterebbe di somme:

1. erogate da un soggetto pubblico, in quanto si sostanziano nel diritto per l’impresa a pagare meno imposte erariali;
2. finalizzate alla realizzazione di uno specifico investimento; e
3. commisurate nella loro dimensione alla spesa sostenuta.

Seguendo siffatto inquadramento, il *bonus* maturato in forma di detrazione d’imposta dalla società committente dei lavori edili, una volta soddisfatte le condizioni di legge, sarebbe



quindi iscritto nell'attivo dello Stato patrimoniale quale credito tributario e, in contropartita, alternativamente:

a) se l'oggetto delle spese sostenute e capitalizzate è un immobile strumentale iscritto fra le immobilizzazioni materiali dell'impresa:

a riduzione diretta del costo dell'immobilizzazione materiale, se si utilizza il c.d. metodo *“diretto”*; oppure

mediante l'iscrizione di un risconto passivo, da rilasciare a Conto economico lungo la durata della vita utile della relativa immobilizzazione, se si utilizza il c.d. metodo *“indiretto”*;

b) se l'oggetto delle spese è un immobile merce, la contropartita è la diretta imputazione a diminuzione del costo specifico dell'immobile oggetto delle opere.

Quando si trattasse di un bene iscritto fra le immobilizzazioni materiali, si avrebbero poi questi riflessi nei periodi successivi:

- in caso di applicazione del metodo *“diretto”*, sarebbero imputate al Conto economico dei successivi esercizi delle quote di ammortamento inferiori, in quanto determinate sulla base di un costo dell'immobilizzazione materiale diminuito dell'ammontare del *bonus fiscale*;
- in caso di applicazione del metodo *“indiretto”*, sarebbero imputati al Conto economico, da un lato, gli ammortamenti determinati sulla base sul costo storico del bene espresso al lordo del *bonus fiscale* e, dall'altro, il *bonus* stesso concorrerebbe a formare il risultato economico dell'esercizio essendo rilevato fra gli Altri ricavi e proventi – Voce A.5 del Conto economico – per la quota di competenza di ciascun esercizio, secondo la stessa scansione temporale del piano di ammortamento del bene immobile, e utilizzando a tale fine la tecnica del risconto passivo.

La dottrina non ha tuttavia mancato a più riprese di manifestare dubbi e perplessità circa la chiave di lettura qualificatoria e classificatoria della fattispecie che è stata fornita dall'Oic nella comunicazione citata [\[3\]](#).

In primo luogo, l'effettivo beneficio tratto dalla detrazione d'imposta rimane in concreto incerto in quanto è soggetto all'alea della maturazione in dichiarazione dei redditi di un debito Ires nel periodo d'imposta in cui la frazione di detrazione d'imposta si rende usufruibile *ex lege*; il lungo lasso temporale entro cui buona parte delle detrazioni d'imposta in oggetto si rende fruibile aumenta tale incertezza, sicché l'iscrizione *ab origine* di una posta di *“credito tributario”* per il suo intero ammontare, e la corrispondente riduzione del costo storico dell'immobile a cui le opere afferiscono, presentano indubbiamente profili quantomeno stridenti con il postulato della prudenza.

In seconda battuta, non può tacersi che basandosi sul perimetro applicativo della norma, e



sulla modalità con cui il *bonus* fiscale in oggetto si rende applicabile e fruibile, il riflesso contabile più pertinente parrebbe essere quello di una diretta correlazione con l'onere tributario a cui afferisce, e quindi una classificazione sulla stessa linea delle imposte sul reddito (la voce 20 del Conto economico).

Ciò detto, sotto il profilo della rappresentazione economica del *bonus* fiscale, per quanto concerne quella patrimoniale la comunicazione Oic conferma l'applicazione al caso di specie della disciplina generale prevista per i crediti dal Principio contabile Oic 15 con l'effetto di tenere conto del fattore temporale; perciò, il "credito tributario" dovrà essere valutato con il criterio del costo ammortizzato, mediante l'attualizzazione del suo importo nominale.

Per la società, ciò comporta la necessità, in primo luogo, di stimare i flussi finanziari futuri che, nel caso di specie, si identificano nelle detrazioni fiscali che si prevede di effettuare nei rispetti periodi d'imposta in cui si manifesteranno le rispettive frazioni del *bonus* fiscale complessivo. Poiché la detrazione d'imposta, come detto, è fruibile a condizione che vi sia capienza dell'imposta annua a debito nella dichiarazione dei redditi, la società dovrà a tale scopo elaborare una sorta di *business plan* fiscale e verificare se, e in quale misura, la detrazione fiscale sarà concretamente usufruibile. Le detrazioni fiscali così determinate dovranno quindi essere attualizzate utilizzando il criterio dell'interesse effettivo facendo emergere poi per la differenza, negli esercizi successivi, un corrispondente provento finanziario destinato a essere "rimontato" sino alla composizione del valore nominale originario della detrazione d'imposta, in caso di sua piena fruizione.

La disciplina fiscale delle detrazioni d'imposta per la società committente delle opere

Completata la disamina della rappresentazione contabile dei *bonus* fiscali maturati dalle imprese nella forma delle detrazioni d'imposta correlate alle spese per interventi sul patrimonio edilizio, e constatato che la posizione indicata dall'Oic nella citata comunicazione dell'agosto 2021 non appare avere trovato consenso unanime in dottrina e nella professione, il terreno di indagine si sposta sul piano della disciplina fiscale di tali *bonus* fiscali nell'ambito del reddito d'impresa.

Va da sé che, in modo particolare per le società per le quali in ambito Ires si applica il principio di derivazione rafforzata *ex articolo 83, Tuir*, l'impostazione contabile adottata non può che rappresentare un punto di partenza anche per l'indagine circa la corretta definizione della disciplina fiscale della posta in commento.

Può essere infatti da subito osservato che la classificazione del *bonus* nella voce 20 del Conto economico, e perciò sulla stessa linea di imputazione di bilancio dell'imposta (Ires) che la detrazione va a ridurre, non porrebbe particolari criticità sul piano dei riflessi fiscali; infatti, la natura contabile di diminuzione di una imposta sul reddito, come tale indeducibile nella formazione del reddito d'impresa imponibile, condurrebbe in modo naturale alla irrilevanza fiscale del *bonus* stesso. In altri termini, l'Ires corrente dell'esercizio rilevata nel Conto economico della società sarebbe direttamente rettificata – in diminuzione – dalla imputazione



della detrazione d'imposta corrispondente alla frazione di *bonus* maturato dall'impresa che si rende fruibile nell'esercizio ricorrendo tutte le condizioni di legge, ivi inclusa la capienza dell'imposta linda liquidata dalla società.

La posizione assunta dall'Oic nella citata comunicazione con cui, come abbiamo avuto modo di evidenziare, il *bonus* fiscale in commento viene qualificato ai fini economici come un contributo in conto investimenti, ha sollevato nella professione nuovi dubbi circa la correlata disciplina fiscale; in modo particolare, alla luce delle sopra descritte modalità alternative con cui il *bonus*, una volta qualificato ai fini contabili come "*contributo*", verrebbe rappresentato in bilancio dall'impresa committente delle opere, si è posto il dubbio che potesse derivarne una diversa disciplina fiscale tale da poter ricondurre, differentemente da quanto sopra esposto, alla conclusione di dover far concorrere il *bonus* fiscale alla formazione del reddito d'impresa della società vuoi come:

1. minor ammortamento deducibile, in caso di *bonus* collegato a spese sostenute in relazione a un immobile strumentale iscritto nelle immobilizzazioni materiali, e rappresentato con il metodo "*diretto*"; oppure
2. concorso alla formazione del reddito imponibile della quota di *bonus* fiscale rilevata in ciascun esercizio mediante la tecnica del risconto, in caso di rappresentazione contabile con il metodo "*indiretto*", sempre in caso di spese sostenute in relazione a un immobile strumentale iscritto nelle immobilizzazioni materiali; o infine
3. minor valore fiscale dell'immobile merce a cui il *bonus* fiscale afferisce, con conseguente maggiore materia imponibile al momento del realizzo del bene.

L'Aidc, nella Norma di comportamento n. 224, ha quindi compiuto una specifica disamina di questa fattispecie nell'intento di giungere a una conclusione tecnica obiettiva che potesse aiutare i professionisti e le imprese a orientarsi in questa intricata materia.

Il ragionamento condotto nel documento professionale parte dal contestualizzare in modo opportuno la natura del beneficio fiscale di cui si tratta; ovvero, l'agevolazione, che è diversamente regolamentata e anche quantificata a seconda della tipologia di opere e della disciplina *ratione temporis* vigente, trova la sua attuazione – per l'impresa committente dei lavori che non abbia beneficiato della formula dello sconto in fattura – nella modalità della "*detrazione d'imposta*" correlata alle spese sostenute.

Naturalmente, la detrazione d'imposta matura al ricorrere di specifici presupposti che devono qualificare la posizione soggettiva dell'impresa che sostiene le spese, la tipologia delle opere eseguite e delle spese sostenute, nonché la natura degli immobili sui quali le opere sono realizzate.

Ebbene, al pari degli oneri deducibili dal reddito, le detrazioni d'imposta che il Legislatore disciplina in corrispondenza del sostenimento di talune qualificate spese, incidono sulla determinazione delle imposte nette del contribuente, ma si differenziano in modo radicale nel loro meccanismo applicativo in quanto, diversamente dagli oneri che diminuiscono



l'ammontare imponibile, le detrazioni sono sottratte dall'imposta linda liquidata dal contribuente.

La natura tributaria di *“detrazione d’imposta”* insindibilmente collegata al sostenimento di specifici oneri alla cui incentivazione è finalizzata, non è perciò scalfita dalla qualificazione contabile che dovesse essere fornita alla posta in commento, come pure dalla sua classificazione in bilancio, che sia una voce diminutiva delle imposte correnti dell’esercizio, oppure un *“contributo”* nell’accezione indicata nella comunicazione dell’Oic.

Diversamente dai crediti tributari veri e propri, infatti, le detrazioni d’imposta che sono maturate e trattenute dall’impresa committente dei lavori, possono trovare concreta fruizione a condizione che, e nella misura in cui, in ciascun periodo d’imposta in cui la frazione di detrazione si rende *“liquidabile”* vi è capienza nell’Ires linda dovuta dal contribuente. L’eventuale eccedenza di detrazione d’imposta che non trovasse capienza viene perduta definitivamente; da qui, la sostanziale differenza rispetto al caso del credito d’imposta e in generale alle eccedenze a credito di imposte sui redditi che sono ordinariamente riportabili ai successivi periodi d’imposta.

Perciò, poiché la detrazione d’imposta, dal punto di vista della sua qualificazione tributaria, si presenta a tutti gli effetti come una riduzione dell’imposta alla quale afferisce, tanto da venire a concreta esistenza se e nella misura in cui l’imposta linda è capiente, si può concludere che la detrazione d’imposta ha necessariamente la stessa natura dell’imposta che concorre a diminuire (nel caso di specie, dell’Ires).

Da tale argomentazione logica discende la non rilevanza della detrazione d’imposta ai fini della determinazione del reddito imponibile Ires della società; infatti, concretizzandosi in una riduzione dell’Ires, ossia di un’imposta indeducibile ai fini delle imposte sui redditi ai sensi dell’articolo 99, Tuir, la stessa non potrà che parallelamente essere esclusa dalla formazione della base imponibile della stessa imposta sul reddito.

Questa conclusione, argomenta in modo condivisibile l’Aidc nella Norma di comportamento n. 224, non può mutare in conseguenza della qualificazione e classificazione che tale posta dovesse ricevere sul piano contabile; in altre parole, anche nell’approccio delineato dalla comunicazione dell’Oic, e quindi nell’ipotesi di rilevazione della detrazione d’imposta quale contributo, non vi sarebbe alcuna mutazione della natura fiscale di detrazione d’imposta la quale rimane – come detto – quella di una rettifica in diminuzione dell’imposta sul reddito.

Peraltro, osserva l’Aidc, ove si giungesse a una diversa conclusione si avrebbe l’effetto perverso di rendere imponibile ai fini Ires una detrazione d’imposta e quindi di ridimensionare la stessa entità netta della detrazione.

Per quanto concerne poi il riflesso ai fini Irap, dall’irrilevanza della detrazione d’imposta ai fini Ires discende in forza dell’articolo 5, comma 3, D.Lgs. 446/1997, anche l’esclusione del corrispondente ammontare dalla formazione della base imponibile dell’imposta regionale,



stante la prescrizione secondo cui non concorrono alla formazione del valore della produzione i contributi *“correlati a costi indeducibili”*. La correlazione a cui la norma citata fa riferimento, infatti, non andrebbe letta con riguardo alle spese sostenute per la realizzazione delle opere edili, bensì con l’Ires a cui la detrazione è per natura inscindibilmente collegata, tanto che essa viene a esistenza solo in presenza di un’imposta londa capiente.

Tali argomentazioni esposte nella parte motiva della Norma di comportamento Aidc n. 224 consentono di addivenire alla conclusione secondo cui, a prescindere dalla classificazione e qualificazione contabile, come pure dalla tecnica adottata per la rilevazione nelle scritture contabili, la detrazione d’imposta non produce effetti sul valore fiscale delle spese a cui è correlata, né sul valore fiscale del bene al quale le spese si riferiscono.

Conseguenze della posizione interpretativa affermata nella Norma di comportamento Aidc n. 224

Alla luce delle argomentazioni condivisibili sviluppate dall’Aidc nella citata Norma di comportamento n. 224, nell’ipotesi in cui la società dovesse accogliere le indicazioni contabili espresse nella comunicazione dell’Oic dell’aprile 2021, riprendendo la casistica illustrata nei precedenti paragrafi in merito alle diverse tipologie di beni immobili che possono essere oggetto delle spese eleggibili alla maturazione della detrazione d’imposta in capo alla società committente, i riflessi fiscali che possono prodursi sono declinabili come segue.

Bene strumentale iscritto nelle immobilizzazioni materiali e utilizzo del metodo “diretto” per la rilevazione della detrazione d’imposta

Il valore fiscale del bene presenterà un valore netto contabile inferiore al suo valore fiscale per un ammontare corrispondente al valore di iscrizione della detrazione d’imposta in quanto imputata a diretta diminuzione del valore contabile del bene strumentale.

La società avrà perciò diritto di eseguire, in ciascun periodo d’imposta di ammortamento del bene, una variazione in diminuzione dell’imponibile ai fini delle imposte sul reddito – Ires e Irap – in misura pari al prodotto della differenza fra il valore fiscale e il valore contabile del bene stesso, per il coefficiente di ammortamento applicato.

In caso di dismissione del bene prima della conclusione del processo di ammortamento, la differenza fra il valore fiscale e quello contabile residui sarebbe assorbita nel periodo d’imposta stesso mediante una variazione in diminuzione dell’imponibile delle imposte sul reddito del periodo.

In questa circostanza, il disallineamento fra il valore contabile del bene espresso al netto del valore del contributo rappresentato dalla *“detrazione d’imposta”* e il valore fiscale che non è diminuito di tale importo, sarà oggetto di monitoraggio mediante la compilazione del quadro RV della dichiarazione dei redditi.



Bene strumentale iscritto nelle immobilizzazioni materiali e utilizzo del metodo “indiretto” per la rilevazione della detrazione d’imposta

In questa circostanza il valore contabile e quello fiscale del bene corrispondono, così che non si avranno differenze, a parità di ogni altra condizione, nella determinazione della quota di ammortamento imputata al Conto economico rispetto a quella fiscalmente deducibile in ciascun periodo d’imposta.

L’impresa avrà perciò diritto di effettuare, in ciascun periodo d’imposta, una variazione in diminuzione dell’imponibile Ires e Irap in corrispondenza della quota di detrazione d’imposta iscritta fra i proventi (voce A.5 del Conto economico) per effetto del progressivo scarico contabile del risconto passivo pluriennale.

In caso di dismissione del bene prima della conclusione del processo di ammortamento, il residuo importo del risconto passivo sarà rilevato per intero come provento dell’esercizio, e l’impresa avrà perciò diritto di effettuare una corrispondente variazione in diminuzione dell’imponibile Ires e Irap.

Bene merce

In questo caso, il valore fiscale del bene sarà superiore al suo valore contabile, esattamente come nel caso sopra esposto, ovvero per un ammontare corrispondente al valore della detrazione d’imposta imputata a diretta diminuzione del valore contabile del bene.

All’atto della dismissione del bene merce, quindi, l’impresa avrà diritto di effettuare una corrispondente variazione in diminuzione dell’imponibile delle imposte sul reddito.

[\[1\]](#) Risposta n. 901-45/2020 della DRE del Piemonte.

[\[2\]](#) Documento del 3 agosto 2021.

[\[3\]](#) Per tutti, F. Roscini Vitali “*Bonus fiscali al test del conto economico*”, Il Sole 24Ore, 8 settembre 2021.

Si segnala che l’articolo è tratto da “[Consulenza immobiliare](#)”.



CASI OPERATIVI

Il contribuente può ricevere 2 avvisi di accertamento Imu per la medesima annualità

di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA ALLA RIFORMA FISCALE

Servizio editoriale mensile di aggiornamento e approfondimento sulle novità più rilevanti

[scopri l'offerta valida fino al 31 marzo! >](#)



Mario Rossi possiede in un Comune alcuni fabbricati e un terreno edificabile.

Nel corso del 2022 aveva ricevuto un avviso con il quale era stato contestato un omesso versamento per l'anno 2019; in effetti per dimenticanza non era stato versato il saldo relativo a tale annualità. Quanto chiesto è stato prontamente pagato.

Ora Mario Rossi riceve un avviso con il quale viene pretesa una maggiore imposta a seguito della rettifica del valore dichiarato per il terreno edificabile.

È legittima la contestazione con un nuovo atto in relazione alla stessa annualità?

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



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Le tipologie di remunerazione degli amministratori e la loro contabilizzazione

di Laura Mazzola

Convegno di aggiornamento

Fiscalità dei flussi finanziari tra società, soci e amministratori

Scopri di più

L'ordinamento riconosce agli **amministratori delle società di capitali** il diritto ad un **compenso per l'attività da essi svolta per conto della società**, in adempimento del mandato ricevuto, naturalmente oneroso, ai sensi dell'[articolo 1709, cod. civ.](#)

I compensi possono essere corrisposti **sotto varie forme**:

- **in misura fissa;**
- **in misura variabile;**
- **mista.**

I **compensi in misura fissa** sono liquidati con cadenza periodica o “*una tantum*” e possono essere integrati da **gettoni di presenza** per la partecipazione alle riunioni del Consiglio di amministrazione.

Diversamente, i **compensi in misura variabile** sono costituiti dalla liquidazione di una **partecipazione percentuale sugli utili netti** risultanti dal bilancio della società.

In particolare, tali compensi devono essere **conteggiati una volta dedotta** la quota destinata a:

- **riserva legale;**
- **eventuali altre riserve obbligatorie;**
- **reintegro del capitale sociale** che eventualmente risulti intaccato da perdite di precedenti esercizi ([articolo 2432, cod. civ.](#)).

Ovviamente, in assenza di utili, **non matura il diritto al compenso**.

I compensi in forma mista sono dati dall'unione dei precedenti: parte in **misura fissa** e parte in **misura variabile**.

In relazione ai **compensi in misura fissa**, questi devono essere inclusi nella **voce B.7 del conto**



economico; mentre:

- i **debiti verso gli amministratori**, per emolumenti a loro spettanti, devono essere indicati nella **voce D.14 dello stato patrimoniale rubricata “altri debiti”**, quale variazione numeraria passiva;
- i **debiti verso Inps e, eventualmente, verso Inail** vanno indicati nella **voce D.13 dello stato patrimoniale rubricata “debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale”**, quale variazione numeraria passiva.

Le scritture sono le seguenti:

Rilevazione del compenso

Compenso amministratori (B.7)	a	Amministratori c/compensi (D.14)
----------------------------------	---	-------------------------------------

Rilevazione Inps a carico della società

Contributi Inps (B.7)	a	Inps c/contributi – 2/3 (D.13)
--------------------------	---	-----------------------------------

Pagamento e rilevazione Inps a carico dell'amministratore

Amministratori c/compensi (D.14)	a	Diversi
	a	Banca c/c (D.4)
	a	Erario c/ritenute (D.12)
	a	Inps c/contributi – 1/3 (D.13)

Diversamente, i compensi corrisposti in misura variabile non costituiscono un costo per la società, in quanto riguardano la destinazione del risultato positivo realizzato.

Come per i compensi in misura fissa, **i compensi in misura variabile devono essere inclusi nella voce B.7 del conto economico**; mentre:

- i **debiti verso gli amministratori**, per emolumenti a loro spettanti, devono essere indicati nella **voce D.14 dello stato patrimoniale rubricata “altri debiti”**, quale variazione numeraria passiva;
- i **debiti verso Inps e, eventualmente, verso Inail** vanno indicati nella **voce D.13 dello stato patrimoniale rubricata “debiti verso istituti di previdenza e di sicurezza sociale”**, quale variazione numeraria passiva.



Le registrazioni contabili, effettuate nell'anno "n+1" in sede di **approvazione del bilancio**, sono le seguenti:

Distribuzione dell'utile d'esercizio

Utile d'esercizio (A.IX)	a	Diversi
	a	Riserva legale (A.IV)
	a	...
	a	Amministratori c/compensi (D.14)

Rilevazione Inps a carico della società

Contributi Inps (B.7)	a	Inps c/contributi – 2/3 (D.13)
--------------------------	---	-----------------------------------

Pagamento e rilevazione Inps a carico dell'amministratore

Amministratori c/compensi (D.14)	a	Diversi
	a	Banca c/c (D.4)
	a	Erario c/ritenute (D.12)
	a	Inps c/contributi – 1/3 (D.13)



LA LENTE SULLA RIFORMA

Processo tributario: i rischi “nascosti” dell’istanza di sospensione

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Riforma fiscale: le novità del contenzioso

Gestire il nuovo contenzioso, come delineato dal D.Lgs. 220/2023

Scopri di più



L'[**articolo 47, D.Lgs. 546/1992**](#), consente, al contribuente che impugna un atto innanzi alla competente Corte di giustizia tributaria di primo grado, di proporre **istanza motivata** nel ricorso o con atto separato notificata alle altre parti e depositato in segreteria, finalizzata alla **sospensione dell’esecuzione** dell’atto medesimo, se da questo possa derivargli un **danno grave e irreparabile**.

È altresì previsto che il presidente fissa con decreto la **trattazione dell’istanza di sospensione** per la prima **camera di consiglio** utile e, comunque, non oltre il trentesimo giorno dalla presentazione della medesima istanza, disponendo che ne sia data **comunicazione alle parti** almeno **cinque giorni liberi prima**. L’udienza di trattazione dell’istanza di sospensione **non** può, in ogni caso, coincidere con **l’udienza di trattazione del merito** della controversia.

A seguito delle modifiche previste dall'[**articolo 1, comma 1, lett. s\), D.Lgs. 220/2023**](#), il **comma 4 dell’articolo 47, D.Lgs. 546/1992**, stabilisce che il collegio o il giudice monocratico, sentite le parti in **camera di consiglio e delibato il merito**, provvede con **ordinanza motivata** nella stessa udienza di trattazione dell’istanza. L’ordinanza è **immediatamente comunicata** alle parti.

È altresì previsto che l’ordinanza cautelare “**collegiale**” è **impugnabile** innanzi alla **Corte di giustizia tributaria di secondo grado** entro il termine perentorio di quindici giorni dalla sua comunicazione da parte della segreteria, mentre quella del giudice “**monocratico**” è **impugnabile solo con reclamo** innanzi alla medesima **Corte di giustizia tributaria di primo grado in composizione collegiale**, da notificare alle altre parti costituite nel termine perentorio di quindici giorni dalla sua **comunicazione** da parte della segreteria. **Non sono impugnabili sia l’ordinanza che decide sul reclamo che l’ordinanza cautelare** della Corte di giustizia tributaria di secondo grado.

Si ritiene che la disposizione citata, ai sensi dell'[**articolo 4, comma 2, D.Lgs. 220/2023**](#), trovi **applicazione ai giudizi instaurati, in primo e secondo grado, nonché in Cassazione, con ricorso notificato successivamente alla data del 4.1.2024**.

Ciò premesso, occorre focalizzare l’attenzione su un’altra **importante novità** introdotta



dall'[articolo 1, comma 1, lett. t\), D.Lgs. 220/2023](#). Tale norma, introducendo l'[articolo 47-ter, D.Lgs. 546/1992](#), ha previsto, per la prima volta nel processo tributario, la c.d. **definizione del giudizio in esito alla domanda di sospensione**.

In particolare, la novella legislativa ha stabilito che, fatta eccezione per il caso di pronuncia su reclamo, il giudice monocratico e il collegio, **in sede di decisione della domanda cautelare**, trascorsi almeno **venti giorni dall'ultima notificazione del ricorso**, accertata la completezza del contraddittorio e dell'istruttoria, sentite sul punto le parti costituite, **possano definire, in camera di consiglio, il giudizio con sentenza in forma semplificata**, salvo che una delle parti dichiari di voler proporre motivi aggiunti, ovvero regolamento di giurisdizione. Ove ne ricorrono i **presupposti**, il giudice monocratico e il collegio dispongono l'**integrazione del contraddittorio** o il rinvio per consentire la proposizione di **motivi aggiunti**, ovvero del **regolamento di giurisdizione**, fissando contestualmente la data per il prosieguo della trattazione.

Il giudice monocratico e il collegio decidono con sentenza in forma semplificata, quando ravvisano la **manifesta fondatezza, inammissibilità, improcedibilità o infondatezza** del ricorso. In tali ipotesi, la **motivazione** della sentenza può consistere in un **sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo** ovvero, se del caso, a un **precedente conforme**.

La previsione non appena illustrata dà attuazione al criterio di delega volto alla **semplificazione** della **normativa processuale**, in analogia a quanto previsto dall'[articolo 74, D.Lgs. 104/2010](#). L'obiettivo, pertanto, è di rendere il **processo più rapido** in presenza di evidenti elementi che consentono una **definizione immediata** del giudizio sia per questioni processuali che di merito.

In virtù di ciò, quindi, appare evidente come, in relazione ai **giudizi instaurati, in primo e secondo grado, con ricorso notificato successivamente al 4.1.2024**, la proposizione dell'istanza di sospensione dell'esecuzione dell'atto impugnato, debba essere **attentamente ponderata** dal difensore tributario, paventandosi il **concreto "rischio"** di una **definizione immediata del giudizio**, senza che questi abbia avuto la possibilità di discutere approfonditamente il merito delle questioni.

Da un lato, appare certamente **condivisibile la volontà legislativa** di semplificare la disciplina processuale e di ridurre i tempi della giustizia, ma, dall'altro, tale necessità – evidentemente – **non deve andare a discapito del contribuente**.

In definitiva, l'auspicio è che, pur ammettendo – per personale esperienza – l'improbabile accoglimento del ricorso per manifesta fondatezza, la **"manifesta" inammissibilità, improcedibilità o infondatezza** del ricorso **non trovi facile applicazione**, venendo rigorosamente limitata dai giudici a quelle ipotesi che si configurino *ictu oculi* come tali (il che, francamente, appare molto difficile nella pratica).



IMPOSTE SUL REDDITO

Comunicazione di cessione dei crediti edilizi entro il 4 aprile

di Alessandro Bonuzzi

Seminario di specializzazione

Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta

[Scopri di più](#)

La **detrazione** conseguente all'esecuzione di **interventi edilizi** può essere utilizzata direttamente in dichiarazione dei redditi dal soggetto beneficiario oppure, in taluni casi, può essere dallo stesso **ceduta** sottoforma di **cessione del credito corrispondente**, oppure sottoforma di **sconto in fattura**.

La cessione del credito, così come lo sconto in fattura, si **perfezionano** con l'**invio** telematico del modulo di **“Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica”** all'Agenzia delle entrate. Ciò significa che il mancato invio della Comunicazione rende l'opzione **inefficace**, determinando il **mancato riconoscimento** dell'esistenza del credito in capo al cessionario del credito ceduto, oppure **all'impresa che ha riconosciuto lo sconto in fattura**.

Il modello di riferimento è quello approvato con il **provvedimento direttoriale del 03.2.2022** poi aggiornato con il successivo provvedimento del **10.6.2022**. Sulla base delle relative istruzioni, la Comunicazione deve essere presentata:

- **entro il 16.3 dell'anno successivo all'anno di sostenimento delle spese** agevolabili oppure;
- in caso di cessione delle rate residue di detrazione non utilizzate, **entro il 16.03** dell'anno di scadenza del **termine ordinario di presentazione della dichiarazione dei redditi** in cui avrebbe dovuto essere indicata la prima rata ceduta non utilizzata in detrazione.

Pertanto, con riferimento alle spese sostenute nel **2023**, il termine a regime per la presentazione della Comunicazione sarebbe quello del **16.3.2024**. Tuttavia, così come sempre avvenuto per le annualità precedenti, tale scadenza è stata oggetto di **proroga**.

In particolare, con il **provvedimento 21.2.2024**, in accoglimento delle istanze avanzate dagli operatori, dai consulenti nonché dalle relative associazioni di categoria, l'Agenzia delle entrate ha previsto che le Comunicazioni di opzione in esame **“possano essere inviate entro il 4 aprile 2024, relativamente alle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2023, nonché per le rate residue**



non fruite delle detrazioni riferite alle spese sostenute nel 2020, 2021 e 2022". Quindi, il **termine ordinario del 16.3 slitta al 4.4.2024.**

Vale infine la pena di ricordare che la Comunicazione deve essere presentata:

- dal **beneficiario** della detrazione o dall'**amministratore di condominio** direttamente o tramite un intermediario abilitato all'invio delle dichiarazioni fiscali, laddove l'opzione riguardi interventi per i quali si fruisca delle detrazioni ordinarie senza che sia richiesta la presenza del visto di conformità;
- esclusivamente dal **soggetto** che rilascia il **visto di conformità** oppure dall'**amministratore di condominio** (per i lavori sulle parti comuni condominiali) nel caso in cui l'opzione riguardi interventi che danno diritto al Superbonus o interventi non ammessi al Superbonus **per i quali è richiesto il visto di conformità.**

Occorre compilare e inviare una **distinta Comunicazione per ogni intervento** per cui si intende optare per lo sconto in fattura o per la cessione del credito.

Con la [**circolare n. 33/E/2022**](#), l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in ordine alle modalità di **correzione e integrazione** dei dati trasmessi, nonché di **annullamento** delle scelte operate con la Comunicazione.

In caso di **errori formali** commessi nella compilazione della Comunicazione, ossia di errori che non comportano la modifica di elementi essenziali della detrazione spettante e del credito ceduto, l'opzione ivi espressa si considera comunque **valida ed efficace**; di conseguenza, il credito corrispondente può ritenersi **trasferito e utilizzabile** dal cessionario o dall'impresa che ha concesso lo sconto in fattura. Il contribuente è al più tenuto a **segnalare** l'errore commesso e indicare i dati corretti ai fini dell'attività di controllo, inviando una **nota sottoscritta** a mezzo pec all'indirizzo annullamentoaccettazionecrediti@pec.agenziaentrate.it.



IVA

L'indetraibilità specifica degli immobili "abitativi" tra lo zelo accertatore e le nebbie della riforma

di Stefano Chirichigno

Master di specializzazione

Immobili e fisco: analisi e novità della riforma fiscale

Scopri di più

L'elenco di **esclusioni o riduzioni della detrazione** per determinate tipologie di beni e servizi, raccolto in un unico articolo del D.P.R. 633/1972 dalla non proprio felice numerazione **19-bis1**, nella logica della Riforma Iva (la R maiuscola è voluta) del 1997 doveva essere indicativo dell'inderogabilità da un lato, ma anche eccezionalità di **nove ipotesi** in cui il legislatore, con intento di semplificazione dell'azione di accertamento, giudicava a priori e, se del caso, **pre-quantificava l'inerenza dell'acquisto** rispetto ad una probabile, se non certa, riferibilità anche alla **sfera privata del soggetto**.

Dalle auto e imbarcazioni, al trasporto di persone, agli alimenti e bevande, **fino alla rappresentanza**, per concludere con **gli immobili abitativi**, il *fil rouge* è evidente e **chiaramente declinato dalla Relazione governativa dell'epoca**. In effetti, in tanti anni di insolita stabilità normativa, ben poche sono state le contestazioni sulla ragionevolezza di tale scelta. Come tutte le forfetizzazioni sul piatto della bilancia, si vanno a confrontare i **vantaggi** (in termini di semplificazioni), con i casi in cui si determina un risultato "ingiusto", ma è veramente difficile dire che senza l'**articolo 19-bis1** avremmo **vissuto in un mondo più equo**.

Anche l'ultima e più rilevante delle esclusioni, la lettera i) dedicata **agli immobili abitativi**, non si può certo dire che sia **priva di una sua ratio**. La **destinazione a finalità estranee è palesemente intrinseca**. Se l'immobile è destinato ad abitazione **non può essere destinato ad attività di impresa** o arte o professione. Abitare *versus* lavorare, si potrebbe dire. Il problema sorge, però, nel momento in cui occorre definire **quando l'immobile debba essere considerato destinato ad abitazione**. Anche sotto questo profilo nulla si può eccepire alla norma, la quale fa espresso **riferimento alla destinazione** (quindi al dato fattuale e concreto). Piuttosto, compete alla giurisprudenza arginare i tentativi dell'Amministrazione finanziaria (comprendibili se ci si pone dal suo punto di vista, ma la cui legittimità va valutata, per l'appunto, in sede giurisprudenziale) di estendere il raggio di azione della **forfetizzazione di (non) inerenza normativamente declinata**. È chiaro che il primo step è stato quello di **passare dalla destinazione abitativa alla natura abitativa dell'immobile**. Comprensibile che, accertare necessariamente a posteriori il dato fattuale dell'utilizzo concreto può essere difficile ed è sicuramente più semplice fare riferimento alle **caratteristiche oggettive dell'immobile**. Il passo



successivo è stato quello di **affidarsi al dato catastale**; in tal modo la “destinazione abitativa” è divenuta la destinazione anche solo “parzialmente abitativa”. L’ampliamento è giustificato facendo leva sulla **natura oggettiva** dell’ipotesi resa palese dai casi previsti come eccezioni a questa **ipotesi di indetraibilità oggettiva**. Merita sottolineare che la formula usata per le “eccezioni” dall’[**articolo 19-bis1**](#) in commento è il riferimento ai **beni o sevizi “che formano oggetto dell’attività propria”**. Nel caso degli immobili a destinazione abitativa il legislatore – temendo evidentemente che il concetto di oggetto dell’attività propria si prestasse ad interpretazioni vanificando l’obiettivo di semplificazione della norma – ha preferito disciplinare distintamente le **due ipotesi di utilizzo** in un’attività rilevante ai fini Iva, vale a dire la **cessione o la locazione del bene**.

Ora, con riferimento alla **locazione il dato normativo è inequivocabile**, si riferisce ai soggetti che esercitano **attività di locazione** che danno **luogo a pro-rata**, facendo affidamento chiaramente su quest’ultimo per un’applicazione altrettanto meccanica (e quindi di agevole accertamento), ma sicuramente **meno arbitraria della detrazione**. Dovrebbe essere intuitivo che, se un soggetto i cui proventi da locazione sono al 99% imponibili ha diritto a detrarre il 99% dell’Iva sull’acquisto, non può essere che un soggetto che ha il 100% di canoni di locazioni imponibili possa detrarre ... lo 0%.

Eppure, è quello che sembrerebbe emergere dalla **recente risposta a interpello n. 60/2024**; il condizionale è d’obbligo, perché nella risposta viene **totalmente trascurata l’eccezione prevista per le locazioni**. L’Agenzia delle entrate ha ritenuto indetraibile, ai sensi dell’[**articolo 19-bis1, comma 1, lett. i\), D.P.R. 633/1972**](#), l’Iva assolta sull’acquisto di **alloggi sociali destinati alla locazione da parte di un Comune** – che agisce come soggetto passivo Iva – nell’ipotesi in cui la **locazione è effettuata in regime di imponibilità su opzione** del locatore, come previsto dall’[**articolo 10, comma 1, n. 8, D.P.R. 633/1972**](#), in **deroga all’ordinario regime di esenzione**. Si applica, quindi, l’aliquota del 10% ai sensi del n. 127-*duodecimies*) della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. 633/1972.

Per l’Agenzia delle entrate **resta ferma l’indetraibilità dell’imposta “a monte”**, trattandosi di fabbricati a destinazione abitativa, e non essendo gli immobili **destinati ad un’attività ricettiva**. Viene così elevato a paradigma l’autolesionismo del contribuente che se, anche per un solo contratto, **non avesse esercitato l’opzione per l’applicazione** dell’Iva avrebbe applicato il pro-rata **sfuggendo all’indetraibilità oggettiva**. È mai possibile?

Certo possiamo confidare nell’[**articolo 7, comma 1, lett. d\), n. 2, L. 111/2023**](#) (Legge delega di riforma fiscale) che prevede di “rivedere” (assumiamo che sia sinonimo di riformare) la **disciplina della detrazione Iva per “armonizzare i criteri di detraibilità dell’imposta relativa ai fabbricati a quelli previsti dalla normativa dell’Unione europea”**. Il timore è che si trasformi la corretta interpretazione del quadro normativo esistente in una **novella che legittima aberranti interpretazioni** come quella appena citata. Film già visto che, però, **speriamo di non rivedere**.