



C.E. System Web

CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

Numero 20 del 25 luglio 2023

Focus settimanale:

- **Iscrizione d'ufficio alla Gestione separata se si ignora l'invito INPS**
- **La scadenza del 20 luglio e la maggiorazione raggugiata a giorni**
- **Immobilizzazioni materiali – differenza tra piano di ammortamento civilistico e fiscale**
- **Bonus “barriere architettoniche”: la nuova detrazione al 75% nel Modello Redditi 2023**
- **La registrazione delle locazioni immobiliari**

Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:

Dott. Saverio Gitto

Dott.ssa Beatrice Gitto

Dott.ssa Giosy Gitto

Flash di stampa



3

L'Agenzia interpreta



6

Il Giudice ha sentenziato



7

| | |
|---|----|
| In breve..... | 9 |
| Iscrizione d'ufficio alla Gestione separata se si ignora l'invito INPS..... | 9 |
| La scadenza del 20 luglio e la maggiorazione raggugliata a giorni | 11 |
| L'Approfondimento..... | 13 |
| Immobilizzazioni materiali – differenza tra piano di ammortamento civilistico e fiscale | 13 |
| L'Approfondimento..... | 24 |
| Bonus “barriere architettoniche”: la nuova detrazione al 75% nel Modello Redditi 2023 | 24 |
| L'Approfondimento..... | 34 |
| La registrazione delle locazioni immobiliari..... | 34 |

Flash di stampa



| | | |
|--|------------------------------|---|
| Operazioni black list nel modello Redditi | IL SOLE 24 ORE 17.07.2023 | I modelli Redditi 2023 contengono le novità della legge di Bilancio sui soggetti non cooperativi e accolgono le novità introdotte all'art. 110, cc. da 9-bis a 9-quinquies D.P.R. 917/1986. La nuova normativa riconferma che i costi derivanti da operazioni con soggetti non cooperativi ai fini fiscali possono essere interamente dedotti senza limiti, se non eccedono il valore normale mentre se eccedono il valore normale, si possono dedurre solo per l'eccedenza e solo a fronte della dimostrazione dell'effettivo interesse economico. |
| Cessione d'azienda | IL SOLE 24 ORE 17.07.2023 | L'Agenzia delle Entrate sostiene che per aversi una cessione d'azienda, occorre che questa esista all'origine. Avrebbe poco senso infatti considerare che il cessionario possa proseguire un'attività che ha inizio solo in conseguenza della cessione. |
| Versamenti per Isa e forfetari | IL SOLE 24 ORE 18.07.2023 | I contribuenti soggetti agli Isa e in regime forfetario potranno effettuare i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, Irap e Iva entro il 20.07.2023. Dal 21.07 al 31.07.2023 si applicherà una maggiorazione dello 0,40%. |
| Frodi Iva nell'e-commerce | IL SOLE 24 ORE 18.07.2023 | Anche l'Italia, a partire dal 01.01.2024, avvia il percorso di allineamento allo schema di decreto legislativo della direttiva 2020/284 Ue, al fine di contrastare le frodi Iva nell'e-commerce, attraverso nuovi obblighi comunitari di raccolta e comunicazione dati all'Agenzia delle Entrate di bonifici e operazioni saldate con carte di credito o debito. |
| Proroga dello split payment | ITALIA OGGI 17.07.2023 | Con decisione 26.6.23 n. 342/23, la Commissione europea ha stabilito la proroga fino al 30.6.26 dello Split payment dell'Iva. |

| | | |
|---|------------------------------|---|
| Operazioni in valuta estera | ITALIA OGGI 17.07.2023 | Il documento OIC 26 rappresenta la guida per trasferire i valori corretti delle operazioni espresse in valuta estera nel bilancio di esercizio, dove è necessario adeguare i valori di crediti e debiti al tasso di fine anno, distinguendo gli elementi monetari da quelli non monetari. |
| Dichiarazione Iva tardiva | IL SOLE 24 ORE 19.07.2023 | Nel caso in cui non sia stata presentata la dichiarazione Iva 2022, c'è tempo fino al 31.07.2023 per poter rimediare, in quanto entro tale data la dichiarazione viene considerata tardiva. |
| Notifica digitale degli atti fiscali | IL SOLE 24 ORE 19.07.2023 | L'Agenzia delle Entrate e l'Agenzia delle Entrate-Riscossione aderiranno presto alla nuova piattaforma di servizio per le notifiche digitali (SEND), in modo da inviare tutti gli atti in versione digitale, come le cartelle, i preavvisi, gli avvisi di accertamento e le comunicazioni di irregolarità. |
| Rottamazione- quater senza interessi per alluvionati | ITALIA OGGI 19.07.2023 | Un emendamento alla legge di conversione del D.L. 61/2023 (decreto Alluvioni) stabilisce l'azzeramento degli interessi per la rottamazione-quater per i soggetti residenti, o con sede legale od operativa nei territori direttamente colpiti dalle alluvioni alla data del 1.05.2023. |
| Proroga dei versamenti | ITALIA OGGI 20.07.2023 | Il Governo, nella risposta fornita in commissione finanze all'interrogazione, ha precisato che nel 2022 nessun termine di versamento in materia di autoliquidazione e Irap è stato differito e che il termine di versamento con la maggiorazione dello 0,40% è slittato al 22.08.2022 solo perché i giorni del 30 e del 31.07 cadevano di sabato e di domenica. |
| Cespiti del debitore da sottoporre all'esecuzione forzata | ITALIA OGGI 20.07.2023 | Con la riforma Cartabia l'Erario può individuare per conto del creditore, grazie all'anagrafe tributaria, i cespiti del debitore da sottoporre all'esecuzione forzata senza l'autorizzazione del presidente del Tribunale. |

| | | |
|--|------------------------------|--|
| Scadenza 2023 per il superbonus | ITALIA OGGI 20.07.2023 | Nel 2023 ci sono tre date da ricordare: <ul style="list-style-type: none">• il 30.09.2023 è il termine che riguarda le villette e le abitazioni unifamiliari, entro il quale dovranno essere effettuate le spese da portarle in detrazione al 110%;• il 30.11.2023 termina la possibilità di effettuare la comunicazione di cessione del credito e sconto in fattura tramite la remissione in bonis;• il 31.12.2023 termina lo sconto del 90% per i condomini che passa al 70% dal 2024. |
| Contributo Autorità garante della concorrenza | IL SOLE 24 ORE 21.07.2023 | Le imprese con ricavi totali superiori a 50 milioni di euro dovranno pagare entro il 31 luglio il contributo all’Autorità garante della concorrenza e del mercato (Agcm). |
| Canone unico sulla pubblicità | IL SOLE 24 ORE 22.07.2023 | Il MEF, con la risoluzione n. 3/DF/2023 ha risposto ad alcuni quesiti legati alla corresponsione del canone, istituito con la legge di Bilancio 2020 e che sostituisce alcuni tributi locali oltre all’installazione di mezzi pubblicitari e diritti di affissione. |
| Lettere di compliance e correzione automatizzata | ITALIA OGGI 22.07.2023 | Per le lettere di compliance arriva la correzione automatizzata tramite una dichiarazione integrativa precompilata fornita dell’Agenzia delle Entrate. Dalle nuove comunicazioni trasmesse, le ultime riguardanti il periodo d’imposta 2019, sarà possibile regolarizzare eventuali redditi omessi entro il 30.09 utilizzando il ravvedimento operoso speciale. |
| Sopravvenienza attiva propria | ITALIA OGGI 22.07.2023 | Il concetto di sopravvenienza attiva “propria” (art. 88, c. 1 Tuir) comporta che un costo venga meno ex post o si manifesti in misura inferiore, per qualsiasi ragione. |

L'Agenzia interpreta



**Affrancamento Oicr
per residenti dal
2023**

INTERPELLO
N. 391
DEL 19.07.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che un soggetto che, al 31.12.2022, era residente all'estero ed è divenuto residente in Italia solo dal 2023 può beneficiare dell'affrancamento dei proventi di un fondo comune di investimento estero.

**Superbonus
fabbricati senza
destinazione**

CIRCOLARE
N. 17
DEL 02.06.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, consente di fruire del Superbonus per i fabbricati senza destinazione definitiva, accatastati in categoria F3, "unità in corso di costruzione", a condizione che siano prima classificati in una categoria diversa e collocati poi in quella residenziale a fine lavori.

Il Giudice ha sentenziato



I money rule e il reato di riciclaggio

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 29346/2023

La Cassazione precisa che il delitto di riciclaggio integra la condotta di chi, senza aver concorso nel delitto presupposto, metta a disposizione il proprio conto corrente (i cosiddetti "money mule") per ostacolare l'identificazione della provenienza del denaro provento del reato di frode informatica, permettendo il trasferimento tramite bonifici bancari.

Sequestro preventivo prevale sul fallimento

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 8/2023

La Cassazione, con un'informazione provvisoria ha sancito che il sequestro preventivo prevale sul fallimento.

Cessione lotto di terreno inserito nel Piano regolatore generale

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 16354/2023

La Cassazione, ha affermato che la cessione di un lotto di terreno inserito nel Piano regolatore generale del comune sconta le imposte (Iva, Irpef, Ici, Imu) come area edificabile, a prescindere dalle effettive capacità edificatorie.

Responsabilità dei membri del CDA con fatture false

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 31017/2023

La Cassazione ha sancito che i membri del Consiglio di amministrazione, che non hanno sottoscritto la dichiarazione fraudolenta con false fatture, rispondono del reato in concorso con l'amministratore che l'ha firmata nel caso in cui sapevano dell'illecito e non si sono attivati per impedire l'indicazione dei falsi documenti o la relativa presentazione.

Patteggiamento per omessa dichiarazione senza estinguere il debito

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 31024/2023

La Cassazione ha stabilito che anche per il reato di omessa presentazione della dichiarazione (art. 5 D.Lgs. 74/2000) non occorre pagare interamente il debito per accedere al patteggiamento. Se l'imputato corrisponde il dovuto non è più punibile e non ha senso il patteggiamento (Cassazione, sentenze nn. 7415/2021, 10800/2019, 48029/2019).

CORTE UE

Componente di un organo societario non soggetto Iva

C-288/2022

L'avvocato generale della Corte Ue, nelle conclusioni presentate il 13.07.2023 nella causa pregiudiziale C-288/22, ha chiarito che il componente di un organo societario previsto dalla legge non è, in tale veste, un soggetto passivo dell'Iva.

Accordi Italia-Francia applicabili anche all'Irap

CORTE DI
CASSAZIONE
N. 21047/2023

La Cassazione ha stabilito che il trattato stipulato con la Francia si debba applicare anche con riguardo all'Irap.

In breve

Iscrizione d'ufficio alla Gestione separata se si ignora l'invito INPS

Stanno arrivando da parte dell'INPS degli inviti all'iscrizione presso la Gestione separata, mediante l'applicazione "MyINPS" e con posta elettronica dall'indirizzo INPSComunica@inps.it, con il messaggio n. 2535/2023 sono stati chiariti alcuni aspetti relativi a tali comunicazioni, mentre con le FAQ allegate al predetto messaggio è stata fornita risposta ad alcuni interrogativi.

Si rammenta che l'iscrizione presso tale Gestione interessa, ai sensi dell'art. 2 commi 26 e 27 della L. 335/95, i lavoratori parasubordinati, per i quali l'obbligo contributivo è in capo al committente, e i lavoratori autonomi professionisti che non versino i contributi presso altre forme previdenziali obbligatorie.

Con il messaggio n. 2535 è stato precisato che, in assenza di istanza di iscrizione, la procedura informatica registra in automatico, per i lavoratori parasubordinati, la data di inizio attività più remota presente nel flusso delle denunce UniEmens e, per i lavoratori autonomi professionisti, la data più remota inserita nella colonna "periodo di riferimento" sul modello F24 del versamento effettuato dal professionista. Tuttavia, poiché tali date potrebbero non coincidere con la data effettiva di inizio attività, con conseguenze negative sulla posizione previdenziale dell'assicurato, l'INPS ha trasmesso una comunicazione informativa ai soggetti interessati in cui si evidenzia l'assenza dell'iscrizione alla Gestione separata, con invito a provvedervi.

Con le FAQ allegate al messaggio citato è stato chiarito che chi ha ricevuto detto invito può anche decidere di ignorarlo e, quindi, di non fare niente. In questi casi l'INPS procederà d'ufficio e sull'estratto conto risulterà la prima data di inizio attività indicata dal committente tramite i flussi di denuncia dei compensi erogati per i lavoratori parasubordinati, oppure la prima data di inizio attività indicata dal primo versamento utile o dal primo anno di dichiarazione dei redditi per i lavoratori autonomi professionisti.

Se la data risulta errata e manchi l'iscrizione, oppure nel caso in cui manchino alcuni mesi sull'estratto conto contributivo, l'INPS informa che occorre procedere con l'iscrizione o, in alternativa, scrivere sul cassetto alla sede INPS di competenza e dichiarare la data di inizio

attività corretta, che, in ogni caso, non può essere successiva a quella risultante dall'estratto conto.

L'Istituto invita quindi a verificare sull'estratto conto che la data corrisponda realmente alla data di inizio attività, in quanto il rischio è la mancata copertura dei primi mesi di attività lavorativa.

Nel caso, invece, l'invito all'iscrizione alla Gestione separata sia pervenuto a un soggetto che, tuttavia, non sia più iscritto, l'Istituto rileva che è sufficiente effettuare un controllo dell'estratto conto circa la correttezza della data di inizio contribuzione; qualora la data non sia esatta, occorre fare l'iscrizione indicando la data di inizio attività corretta.

Per i soggetti con contribuzione come prestatore occasionale (ex voucher di cui all'art. 54-*bis* del DL 50/2017) l'iscrizione non è necessaria, mentre occorre la doppia iscrizione se il lavoratore abbia contribuzione presso la Gestione separata sia come parasubordinato (ad es. come collaboratore coordinato e continuativo, amministratore di società, revisore o sindaco o componente di commissione o collegio oppure lavoratore autonomo occasionale), sia come lavoratore autonomo professionista, ciò per la corretta gestione delle posizioni contributive.

Pertanto, nel caso in cui il soggetto sia già iscritto alla Gestione separata come parasubordinato con anche contribuzione quale libero professionista, occorre l'iscrizione alla Gestione separata quale lavoratore autonomo professionista e, viceversa, se è iscritto come lavoratore autonomo professionista con anche contribuzione quale collaboratore coordinato e continuativo o amministratore di società o lavoratore autonomo occasionale, occorre l'iscrizione alla Gestione separata quale parasubordinato.

La scadenza del 20 luglio e la maggiorazione raggugiata a giorni

Entro il 20 luglio, i soggetti ISA o che presentano cause di esclusione, compresi minimi e forfetari, che detengono partecipazioni in società, associazione e imprese soggette a ISA, possono versare le imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi senza applicare la maggiorazione, dopo la proroga disposta dal decreto Omnibus.

Dal 21 al 31 luglio invece, i soggetti ISA beneficiari della proroga dovranno versare gli importi a debito applicando la maggiorazione dello 0,40% raggugiata a giorno, causando non poche problematiche per contribuenti e professionisti. Questo perché la maggiorazione da applicare alle imposte da versare è pari allo 0,40%/11, considerando ciascun giorno trascorso dal 20 luglio alla data effettiva del versamento. In caso contrario infatti, sarà necessario rielaborare il modello f24 predisposto.

L'Agenzia delle Entrate, come precisato dalla FAQ del 06.07.2023 e prendendo atto delle modifiche apportate dal decreto Omnibus (D.L. 51/2023) ha dovuto ricostruire in forma tabellare i versamenti rateali sia per i titolari di partita Iva che per i privati, ricalcolando l'importo per ogni rata, considerando giorni e mesi entro i quali effettuare i pagamenti con i relativi interessi.

I soggetti titolari di partita IVA possono versare le imposte in massimo 5 rate, con la prima il 20.07 (o il 31.07 con maggiorazione) e la seconda rata il 21.08. La tabella illustra il calendario.

Soggetti titolari di partita IVA

| Senza maggiorazione | | | Con maggiorazione | | |
|---------------------|---------------------|-------------|-------------------|---------------------|-------------|
| n. rata | Scadenza | % interessi | n. rata | Scadenza | % interessi |
| 1 | giovedì 20 luglio | | 1 | lunedì 31 luglio | |
| 2 | lunedì 21 agosto | 0,29 | 2 | lunedì 21 agosto | 0,18 |
| 3 | lunedì 18 settembre | 0,62 | 3 | lunedì 18 settembre | 0,51 |
| 4 | lunedì 16 ottobre | 0,95 | 4 | lunedì 16 ottobre | 0,84 |

| | | | | | |
|---|---------------------|------|---|---------------------|------|
| 5 | giovedì 16 novembre | 1,28 | 5 | giovedì 16 novembre | 1,17 |
|---|---------------------|------|---|---------------------|------|

Soggetti non titolari di partita IVA

| Senza maggiorazione | | | Con maggiorazione | | |
|---------------------|---------------------|-------------|-------------------|---------------------|-------------|
| n. rata | scadenza | interessi % | n. rata | Scadenza | interessi % |
| 1 | giovedì 20 luglio | | 1 | lunedì 31 luglio | |
| 2 | lunedì 31 luglio | 0,11 | 2 | lunedì 31 luglio | |
| 3 | giovedì 31 agosto | 0,44 | 3 | giovedì 31 agosto | 0,33 |
| 4 | lunedì 2 ottobre | 0,77 | 4 | lunedì 2 ottobre | 0,66 |
| 5 | martedì 31 ottobre | 1,10 | 5 | martedì 31 ottobre | 0,99 |
| 6 | giovedì 30 novembre | 1,43 | 6 | giovedì 30 novembre | 1,32 |

Per calcolare correttamente la maggiorazione, è necessario applicare all'intero ammontare del debito 0,40%/11, per ciascun giorno trascorso dal 20.07.2023 alla data in cui viene eseguito il versamento della prima rata o in unica soluzione, fino al 31 luglio 2023. Per fare un esempio, ipotizziamo di dover versare 1.000 euro. Se il modello f24 viene pagato il 22.07, la maggiorazione va raggugiata a 2/11: $1.000 \times 0,4\% = 4 \times 2 / 11 = 0,73$. Mentre se si versa il 31.07.2023 la maggiorazione dell'0,40% deve essere raggugiata a 11/11 e quindi si ottiene $1000 \times 0,4\% = 4 \times 11 / 11 = 4$.

Nel caso in cui il modello f24 viene preparato per essere versato il 22 luglio ma poi il contribuente lo versa solamente il 31 luglio, dalle istruzioni fornite è necessario ricalcolare l'importo, in quanto il contribuente ha versato una maggiorazione inferiore pari a 3,27 (4 - 0,73).

Infine, l'Agenzia delle Entrate, evidenziando l'ulteriore novità introdotta in sede di conversione del D.L. n. 51/2023, ha ricordato che per i soggetti titolari di partita IVA beneficiari della proroga e i non titolari che partecipano a società, il pagamento della maggiorazione piena, si applica solo chi paga al 31 luglio, mentre per gli altri giorni sarà necessario effettuare un apposito calcolo.

L'Approfondimento

Immobilizzazioni materiali – differenza tra piano di ammortamento civilistico e fiscale

PREMESSA

È noto che nella maggior parte dei casi le imprese tendono a far coincidere il piano di ammortamento civilistico con quello fiscale. Ciò al fine di evitare la creazione di disallineamenti tra valori civilistici e fiscali che andrebbero, poi, gestiti con variazioni in aumento o in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Di seguito l'analisi della tematica.

AMMORTAMENTO CIVILISTICO

L'ammortamento è un procedimento tecnico contabile che consente di ripartire il costo di un'immobilizzazione materiale o immateriale per il periodo stimato della sua vita utile. Trattasi, pertanto, di un procedimento sistematico e razionale del tutto indipendente dai risultati economici realizzati nell'esercizio.

Detto ciò, rileviamo che a norma dell'art. 2426, comma 1, n. 2) del c.c.¹ l'ammortamento:

- prende a riferimento il costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, ovvero beni a fecondità ripetuta la cui utilità è limitata nel tempo. Sul punto evidenziamo, però, che sono esclusi dal processo di ammortamento i terreni² e le opere d'arte;

¹ L'art. 2426, comma 1, n. 2) del c.c. afferma che "il costo delle immobilizzazioni, materiali e immateriali, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione. Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa".

² Tuttavia, il Principio Contabile OIC n. 16, § 58 precisa che i terreni non sono oggetto di ammortamento salvo nei casi in cui essi abbiano un'utilità destinata a esaurirsi nel tempo come nel caso delle cave e dei siti utilizzati per le discariche.

- deve essere effettuato in maniera sistematica. Ciò sta a significare che le immobilizzazioni materiali e immateriali devono essere ammortizzate sistematicamente in ciascun esercizio.

A tal riguardo, il principio contabile OIC n. 16, § 7, afferma, infatti, che l'ammortamento deve essere calcolato anche su quei cespiti che non sono stati utilizzati nell'esercizio.

A questa regola di valenza generale esiste, comunque, una deroga. Come stabilito, infatti, dall'art. 60, commi da 7-bis a 7-septies del DL n. 104/2020³ è consentito al

³ L'art. 60, commi da 7-bis a 7-septies dispone che: "7-bis. I soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto, possono, anche in deroga all'art. 2426, primo comma, numero 2), del codice civile, non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato. La quota di ammortamento non effettuata ai sensi del presente comma è imputata al conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio sono differite le quote successive, prolungando quindi per tale quota il piano di ammortamento originario di un anno. Tale misura, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia da SARS-COV-2, può essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

7-ter. I soggetti che si avvalgono della facoltà di cui al comma 7-bis destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma. In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della suddetta quota di ammortamento, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.

7-quater. La nota integrativa dà conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio.

7-quinquies. Per i soggetti di cui al comma 7-bis, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli artt. 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui DPR n. 917/1986, a prescindere dall'imputazione al conto economico. Ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui agli artt. 5, 5-bis, 6 e 7 del Dlgs n. 446/1997, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dai citati articoli, a prescindere dall'imputazione al conto economico.

7-sexies. I soggetti che non hanno presentato domanda ai sensi dell'art. 25, comma 4, terzo periodo, del DL n. 34/2020, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 77/2020, che, a far data dall'insorgenza dell'evento calamitoso, hanno il domicilio fiscale o la sede operativa nel territorio di comuni colpiti dai predetti eventi i cui stati di emergenza erano ancora in atto alla data di dichiarazione dello stato di emergenza da COVID-19, classificati totalmente montani, di cui all'elenco dei comuni italiani predisposto dall'Istituto nazionale di statistica (ISTAT) ovvero ricompresi nella circolare del Ministro delle finanze n. 9 del 14 giugno 1993, e non inseriti nella lista indicativa dei comuni colpiti da eventi calamitosi di cui alle istruzioni per la compilazione dell'istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto, pubblicate dall'Agenzia delle entrate in data 30 giugno 2020, possono presentare la domanda entro trenta giorni dalla data di riavvio della procedura telematica per la presentazione della stessa, come definita con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. A tal fine l'Agenzia delle entrate, entro quindici giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, riavvia la procedura telematica e disciplina le modalità attuative ai sensi del citato art. 25 del DL n. 34/2020.

7-septies. Per le finalità di cui al comma 7-sexies, nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze è istituito, per l'anno 2020, un apposito fondo, con una dotazione di 5 milioni di euro, che costituisce limite di spesa massima. Agli oneri derivanti dal presente comma, pari a 5 milioni di euro per l'anno 2020, si provvede mediante corrispondente riduzione del Fondo

verificarsi di determinate condizioni di non imputare o imputare parzialmente le quote del piano di ammortamento originariamente previste.

IL PIANO DI AMMORTAMENTO

Rileviamo, anzitutto, che un piano di ammortamento deve essere predisposto tenendo conto dei seguenti elementi:

- il valore da ammortizzare;
- la residua possibilità di utilizzazione;
- il metodo di ammortamento.

VALORE DA AMMORTIZZARE

Il valore da ammortizzare è dato dalla differenza tra il costo dell'immobilizzazione⁴ e il valore residuo, se determinabile.

Il valore residuo, invece, altro non è che il valore di presumibile realizzo del bene materiale o immateriale ottenibile al termine del periodo di ammortamento.

Per queste ragioni, il valore da ammortizzare:

- non sempre coincide con il valore d'iscrizione del bene, aumentato degli oneri accessori.;
- deve essere depurato del valore residuo, dato che detto valore se esistente potrà essere recuperato per il tramite del realizzo.

Ricordiamo, infine, che il valore da ammortizzare così determinato dovrà essere suddiviso per un periodo temporale pari alla residua possibilità di utilizzazione.

per le esigenze indifferibili di cui all'art. 1, comma 199, della Legge n. 190/2014. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le modalità attuative delle risorse del fondo. Il Ministero dell'economia e delle finanze effettua il monitoraggio degli oneri recati dal presente comma ai fini di quanto previsto dall'art. 17, comma 13, della Legge n. 196/2009”.

⁴ Se il bene viene acquistato, il costo è dato da quello effettivamente sostenuto aumentato degli oneri accessori. Diversamente, se il bene è stato costruito in economia si deve tener conto del costo di produzione, ovvero dei costi diretti (materiale e mano d'opera diretta, costi di progettazione, forniture esterne, etc.) e dei costi generali di produzione per la quota ragionevolmente imputabile al cespite per il periodo della sua fabbricazione fino al momento in cui il cespite è pronto per l'uso.

LA RESIDUA POSSIBILITÀ DI UTILIZZAZIONE

Evidenziamo per prima cosa che la residua possibilità di utilizzazione non è legata alla “**durata fisica**” del bene, ma dipende, piuttosto, dalla “**durata economica**”, ovvero dal periodo per il quale si presuppone che il bene sarà utile alla società.

Detto periodo, solitamente inferiore alla durata fisica del bene, è stimato sulla base dei seguenti elementi:

- deterioramento fisico legato al passare del tempo;
- grado di utilizzo;
- esperienza derivante dalla durata economica dei cespiti dell’impresa e del settore in cui l’impresa opera;
- stime effettuate dai produttori del cespite;
- perizie;
- obsolescenza del cespite⁵ e dei relativi beni prodotti con detto cespite;
- correlazione con altri cespiti. Se un cespite viene acquistato, per migliorare la funzionalità di un altro cespite originario, senza prolungarne in modo apprezzabile la vita, il nuovo cespite deve essere, infatti, ammortizzato tenendo della residua possibilità di utilizzazione del cespite originario;
- piani aziendali per la sostituzione dei cespiti;
- fattori ambientali;
- condizioni di utilizzo quali: turni di produzione, corretto utilizzo, livello tecnico del personale addetto, luoghi di utilizzo (aperti o chiusi, umidi o asciutti), etc.;
- politiche di manutenzione e riparazione. Una manutenzione inadeguata può ridurre la durata economica del bene. Viceversa, una manutenzione diligente può prolungare la vita del bene anche se non indefinitamente;
- fattori economici o legali che impongono limiti all’uso del cespite.

IL METODO DI AMMORTAMENTO

Dopo aver determinato il valore da ammortizzare e la residua possibilità di utilizzazione è necessario scegliere un criterio di ripartizione, ovvero deve essere predisposto un piano di ammortamento.

⁵ Si pensi in tal senso ai cambiamenti tecnologici, alle nuove tecnologie prevedibili al momento della stima, etc.

Ebbene, il Principio contabile n. 16 riconosce i seguenti tre criteri:

1. il metodo a quote costanti, che ripartisce il valore da ammortizzare per il numero degli anni di vita utile.

Il metodo in questione si basa sulla seguente ipotesi semplicistica: l'utilità del bene oggetto di ammortamento è ripartita nella stessa misura per ogni anno di vita utile del bene;

2. il metodo a quote decrescenti. Un metodo che si basa sull'ipotesi che la società tragga maggiore utilità dalle immobilizzazioni materiali nei primi anni della loro vita, sia perché l'efficienza tecnica di questi cespiti tende a diminuire con il passare del tempo, sia perché i costi di manutenzione tendono ad aumentare per il processo d'invecchiamento degli stessi;

3. il metodo per unità di prodotto che consiste nell'attribuire a ciascun esercizio la quota di ammortamento di competenza. Quota determinata sulla base del rapporto tra le quantità prodotte nell'esercizio e la quantità di produzione totale prevista durante l'intera vita utile dell'immobilizzazione.

Si ricorda, tuttavia che questa metodologia è ammessa solo se fornisce una migliore rappresentazione della ripartizione dell'utilità del bene lungo la sua vita utile.

QUANDO INIZIA IL PERIODO DI AMMORTAMENTO?

L'ammortamento decorre dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso.

Di conseguenza, una immobilizzazione deve essere ammortizzata anche se non è ancora entrata nel processo produttivo. Ciò che rileva al fine dell'ammortamento è, infatti, la possibilità di utilizzare il bene. Così, un macchinario che ha superato tutti i test di collaudo deve essere ammortizzato anche se non è ancora entrato in funzione.

Osserviamo, inoltre, che in linea di principio gli ammortamenti devono essere imputati a Conto Economico in ragione del criterio del "**prorata temporis**", utilizzando il mese come unità base.

Tuttavia, utilizzare la regola della metà dell'aliquota normale di ammortamento per i beni acquistati nell'anno è una prassi accettabile se la quota di ammortamento ottenuta non risulta significativamente diversa da quella calcolata a partire dal momento in cui il bene è pronto per l'uso.

L'AMMORTAMENTO DEI FABBRICATI

Il principio contabile OIC n. 16 prevede che:

- i fabbricati, che rappresentano una forma di investimento di mezzi finanziari operata dagli organi aziendali della società, non devono essere ammortizzati se il valore residuo è pari o superiore al valore netto contabile (§ 59);
- se il valore del fabbricato incorpora anche quello del terreno sul quale è ubicato, allora il valore del fabbricato deve essere scorporato, anche tramite stime, per poter determinare il valore corretto da ammortizzare (§ 60).

LA MODIFICA DEL PIANO DI AMMORTAMENTO

Periodicamente occorre rivedere il piano di ammortamento originariamente predisposto per controllare se si sono verificati cambiamenti significativi che richiedono una modifica della stima relativa alla residua possibilità di utilizzazione.

Ebbene, se la residua possibilità di utilizzazione è cambiata il valore contabile dell'immobilizzazione, dato dal valore originario al netto degli ammortamenti e delle eventuali svalutazioni effettuate fino a quel momento, deve essere ripartito sulla base della nuova vita utile residua stimata al tempo della modifica.

LA NORMATIVA FISCALE

In ambito tributario l'art. 102 del TUIR è la norma di riferimento per la deducibilità delle quote di ammortamento.

Osserviamo, anzitutto, che dalla lettura della disposizione non emerge alcun obbligo per il contribuente di predisporre un piano di ammortamento "**parallelo**" a quello civilistico. La norma si limita, infatti, a indicare la misura massima in cui le quote di ammortamento possono essere imputate a Conto Economico.

Nello specifico l'art. 102 del TUIR stabilisce che:

- ***"le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene"*** (comma 1);

- **“la deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con il D.M. 31.12.1988, ridotti alla metà per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi”** (comma 2);
- **“per i beni il cui costo unitario non è superiore a € 516,46 è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute”** (comma 3).

Non servono particolari approfondimenti per capire che le condizioni imposte dalla norma tributaria sono significativamente diverse da quelle civilistiche. Di conseguenza, l'applicazione delle norme fiscali può generare un disallineamento tra il valore civilistico e quello fiscale dei cespiti, perché la quota di ammortamento imputata a Conto Economico non sempre viene riconosciuta a livello fiscale.

In particolare, le principali differenze tra le due normative emergono:

- nel momento di inizio della procedura di ammortamento;
- dall'applicazione di una aliquota ridotta nel primo anno di ammortamento fiscale;
- dalla deduzione immediata e integrale dal reddito d'esercizio dei cespiti di valore unitario non superiore a € 516,46;
- dalla durata del piano di ammortamento.

AMMORTAMENTO FISCALE – L'INIZIO DELLA PROCEDURA

In campo tributario la prima problematica da affrontare riguarda l'individuazione temporale della competenza delle quote di ammortamento.

Diversi sono, infatti, i criteri civilistici e fiscali:

- il Principio Contabile OIC n. 16, § 61 afferma che **“l'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso”**. Pertanto, sotto il profilo civilistico devono essere ammortizzati tutti i cespiti di proprietà dell'impresa che sono impiegati nel processo produttivo o che sono solamente idonei ad essere immessi nel processo produttivo, ma che non sono ancora entrati in funzione;

- l'art. 102, comma 1 del TUIR dispone che **“le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione”**.

Da questa diversa interpretazione discende che, se la disponibilità del bene non dovesse coincidere con l'entrata in funzione dello stesso, si dovrà gestire la differenza tramite una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi, perché ai fini fiscali la quota di ammortamento imputata a Conto Economico non risulta deducibile.

Evidenziamo, infine, che il disallineamento in questione interessa sicuramente i soggetti tenuti alla presentazione del micro-bilancio, che applicano il principio di derivazione semplice.

Viceversa, non è per nulla chiaro se, in applicazione del principio di derivazione rafforzata, i soggetti che presentano il bilancio in forma ordinaria o abbreviata possono non tener conto di questo disallineamento.

QUOTA DI AMMORTAMENTO RIDOTTA NEL PRIMO ANNO

Il disallineamento tra disciplina civilistica e fiscale può riguardare anche il valore della quota di ammortamento del primo anno.

In particolare:

- il Principio Contabile OIC n. 16, § 61 specifica che **“la regola di utilizzare la metà dell'aliquota normale d'ammortamento per i cespiti acquistati nell'anno è accettabile se la quota d'ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso”**;
- l'art. 102, comma 2 del TUIR prevede che la quota di ammortamento del primo anno deve essere ridotta della metà.

Per questi motivi, se l'impresa acquista i beni nella prima parte o nell'ultima parte dell'esercizio, si pensi ad esempio al primo o all'ultimo trimestre, a livello civilistico è possibile adottare il metodo del **“prorata temporis”** per calcolare la prima quota di ammortamento, creando in tal caso un disallineamento con la disciplina fiscale.

In buona sostanza, applicando il metodo del “*prorata temporis*” possono aversi due scenari:

- la prima quota di ammortamento civilistica è maggiore di quella fiscale. In tal caso la quota civilistica è deducibile nel limite di quella fiscale, ovvero non può superare la metà della quota di ammortamento ordinaria;
- la prima quota di ammortamento civilistica è inferiore di quella fiscale. In una siffatta situazione l'importo ammesso in deduzione è pari alla quota civilistica.

Evidenziamo, infine, che, se l'acquisto dei cespiti avviene nei mesi centrali dell'anno, l'impresa può ridurre l'aliquota civilistica della metà evitando la creazione di un disallineamento.

I BENI DI VALORE UNITARIO NON SUPERIORE A € 516,46

Un'altra situazione che può creare un disallineamento tra normativa civile e fiscale riguarda la possibilità concessa dall'art. 102, comma 5 del TUIR di dedurre interamente (senza predisporre alcun piano di ammortamento) i beni e le relative spese di importo inferiore a € 516,46.

Rileviamo per prima cosa che in ambito civilistico non esiste una norma di tal portata. Il Codice civile e il Principio Contabile OIC n. 16 non stabiliscono, infatti, alcun limite minimo al disotto del quale è possibile imputare interamente a Conto Economico il costo di un cespite.

A ben vedere, quindi, la disposizione fiscale risulterebbe parzialmente inattuabile, dato che:

- l'ammortamento integrale non sarebbe consentito;
- a Conto Economico si dovrebbe imputare solamente la prima quota di ammortamento, violando in tal modo il principio di previa imputazione di cui all'art. 109, comma 4 del TUIR⁶.

⁶ L'art. 109, comma 4 del TUIR prevede che “Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa. Sono tuttavia deducibili:

- a) quelli imputati al conto economico di un esercizio precedente, se la deduzione è stata rinviata in conformità alle precedenti norme della presente sezione che dispongono o consentono il rinvio;

Tuttavia, a parere di alcuni autori, a livello civilistico il problema dell'imputazione integrale a Conto Economico del costo dei cespiti di modico valore potrebbe essere superato richiamando il principio della rilevanza, ex art 2423 del c.c.. Principio in forza del quale **“non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta”**.

Operando in tal senso si potrebbe, pertanto, usufruire di quanto previsto dall'art. 102, comma 5 del TUIR, scongiurando un potenziale disallineamento tra disciplina civile e fiscale.

LA DURATA DEL PIANO DI AMMORTAMENTO

Nel corso di questa breve analisi abbiamo appreso che dal punto di vista civilistico la determinazione della quota di ammortamento è frutto di stime e congetture che mal si accordano con le esigenze di certezza della normativa tributaria.

Per questi motivi, al fine di evitare scelte discrezionali dei contribuenti, mirate a dedurre nel minor tempo possibile il costo dei cespiti, il Legislatore fiscale è intervenuto prevedendo un limite massimo di deducibilità delle quote di ammortamento.

Questo fine è ben evidenziato nell'art. 102, comma 2 del TUIR, norma in base alla quale **“La deduzione è ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla metà per il primo esercizio”**.

Di conseguenza, con l'intento di rispettare sia la normativa civile, che quella fiscale l'impresa deve:

- a norma dell'art. 2426, comma 1, punto n. 2) del c.c. ammortizzare i beni aziendali, secondo quanto previsto dal Principio contabile OIC n. 16. Ciò al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale ed economica;

-
- b) **quelli che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi”-**

- una volta predisposto il piano di ammortamento civilistico, confrontare l'ammontare della singola quota di ammortamento con il massimo importo deducibile dal reddito d'impresa, calcolato secondo le aliquote fiscali previste dal D.M. del 31.12.1988.

Osserviamo, inoltre, che dal confronto delle due discipline possono emergere le seguenti tre situazioni:

1. la quota di ammortamento civilistica è inferiore a quella determinata sulla base dei coefficienti, di cui al D.M. 31.12.1988. In tal caso non si pongono particolari problemi, perché, essendo "**capiente**" la quota di ammortamento fiscale, l'importo civilistico risulta completamente deducibile;
2. la quota di ammortamento civilistica è uguale a quella determinata sulla base dei coefficienti, di cui al D.M. 31.12.1988. Anche in questo caso non si registra alcun problema. Essendo, infatti, le due quote di ammortamento identiche non si crea alcun disallineamento;
3. la quota di ammortamento civilistica è superiore a quella determinata sulla base dei coefficienti, di cui al D.M. 31.12.1988. In un caso di tal genere è necessario effettuare una variazione in aumento in dichiarazione dei redditi, perché la quota di ammortamento civilistica risulta parzialmente deducibile dal reddito d'impresa.

Sempre in merito ai disallineamenti tra valori civilistici e fiscali segnaliamo, infine, che queste differenze possono variare anche in relazione alla natura del soggetto. In particolare:

- i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata, in virtù del quale si riconoscono ai fini fiscali i criteri di qualificazione, classificazione e imputazione temporale utilizzati in bilancio per l'iscrizione dei beni materiali, vedono riconosciuto in linea di principio il comportamento contabile anche ai fini fiscali.

Pertanto, nessun disallineamento si crea tra le due discipline.

Tuttavia, si rammenta che il principio di derivazione rafforzata non opera per poste di bilancio di natura valutativa. Di conseguenza, anche questi soggetti dovranno gestire eventuali disallineamenti mediante variazioni da apportare in dichiarazione dei redditi;

- i soggetti che applicano il principio di derivazione semplice devono gestire tramite variazioni in aumento e in diminuzione in dichiarazione dei redditi tutti i disallineamenti che si vengono a creare dall'applicazione della disciplina civile e fiscale.

L'Approfondimento

Bonus “barriere architettoniche”: la nuova detrazione al 75% nel Modello Redditi 2023

PREMESSA

Per le spese sostenute dal 01.01.2022, per gli interventi di eliminazione o superamento delle barriere architettoniche esistenti, il Legislatore ha concesso l'innalzamento dell'aliquota di detrazione fiscale, da quella ordinaria (già prevista per gli interventi di ristrutturazione edilizia) pari al 50% a quella maggiorata pari al 75%.

La detrazione è usufruibile in 5 rate annuali di pari importo.

Tuttavia, si ricorda che per gli interventi già iniziati alla data del 01.01.2022, il contribuente può decidere di applicare l'aliquota di detrazione ordinaria pari al 50%, qualora l'intervento ricada all'interno di una ristrutturazione edilizia, oppure quella maggiorata pari al 110%, qualora l'intervento di sostituzione o superamento delle barriere architettoniche esistenti sia configurato come “intervento trainato”.

Per poter usufruire delle detrazioni è necessario rispettare le specifiche tecniche previste dal Legislatore al fine di garantire l'accessibilità, l'adattabilità e la visibilità degli edifici privati per il superamento delle barriere architettoniche.

DISPOSIZIONI NORMATIVE

L'articolo 1, comma 42, Legge 234/2021 (Finanziaria 2022) ha introdotto il nuovo articolo 119-ter, D.L. 34/2020, il quale riconosce una detrazione nella misura del 75% a fronte delle spese sostenute, a decorrere dall'anno 2022, per interventi direttamente finalizzati al superamento o all'eliminazione delle barriere architettoniche, da ripartire in 5 rate annuali di pari importo. L'importo massimo di spesa non può essere superiore a:

- 50.000 euro, per gli edifici unifamiliari e le unità immobiliari funzionalmente indipendenti con accesso autonomo nonché per gli interventi effettuati sulla singola unità immobiliare all'interno di un condominio o di un edificio con più unità;

- 40.000 euro, moltiplicati per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, se nello stesso sono presenti da 2 a 8 unità, per gli interventi sulle parti comuni;
- 30.000 euro, moltiplicati per il numero di unità immobiliari che compongono l'edificio, se nello stesso sono presenti più di 8 unità, per gli interventi sulle parti comuni.

Peraltro, come precisato dall'Agenzia delle entrate con la Circolare 26.6.2023, n. 17/E, tale modalità di individuazione della spesa massima agevolabile comporta che l'importo così determinato "costituisce il limite massimo di spesa agevolabile riferito all'intero edificio e non quello riferito alle singole unità che lo compongono". Conseguentemente, nell'ambito di un immobile condominiale, ciascun condòmino può calcolare la detrazione in funzione della spesa a lui imputata in base ai millesimi (o diverso criterio applicabile) ed effettivamente pagata, la quale può essere anche di importo superiore all'ammontare commisurato alla singola unità immobiliare.

L'articolo 1 comma 365, Legge 197/2022 (Finanziaria 2023) ha prorogato il riconoscimento di tale detrazione per le spese sostenute fino al 31.12.2025.

Come specificato dall'Agenzia delle entrate, nella citata Circolare n. 17/E, tale detrazione si aggiunge alle detrazioni già previste per gli interventi di superamento o eliminazione delle barriere architettoniche nella misura del:

- 50%, se ricadenti nell'ambito di applicazione dell'articolo 16-bis, TUIR (c.d. ristrutturazione edilizia);
- 110% di cui all'articolo 119, commi 2 e 4, D.L. 34/2020, se costituiscono interventi trainati (c.d. superbonus 110%).

È pertanto possibile scegliere la detrazione di cui si intende beneficiare, rispettando le relative condizioni e assolvendo gli adempimenti richiesti (differenti in base alla detrazione scelta).

L'Agenzia delle entrate ha precisato, altresì, che è possibile fruire della detrazione del 75% per le spese sostenute nel 2022 anche nel caso in cui le stesse siano relative a lavori iniziati nel 2021 (o anni precedenti), a seguito dei quali, per le spese 2021 (o anni precedenti), si è fruito della detrazione del 50% ovvero del 110%.

In particolare, al ricorrere di tale situazione, per le spese sostenute nel 2022, il contribuente può scegliere di:

- continuare a fruire della detrazione del 110% nel limite di spesa di 96.000 euro (così individuato per effetto del richiamato articolo 16-bis, comma 1, lett. e, TUIR), considerando anche le spese sostenute negli anni precedenti per il medesimo intervento "trainato";
- fruire della detrazione del 75% di cui all'articolo 119-ter in esame, nel rispetto dei predetti limiti.

Va, inoltre, evidenziato che, essendo una detrazione dall'imposta lorda, la stessa non può essere utilizzata dai soggetti titolari esclusivamente di redditi da assoggettare a tassazione separata o imposta sostitutiva. Inoltre, in assenza della specifica disposizione:

- in caso di decesso del contribuente che ha sostenuto le spese, il diritto alla detrazione non utilizzata (in tutto o in parte) dallo stesso non si trasferisce agli eredi;
- in caso di cessione dell'immobile oggetto degli interventi in esame, il diritto alla detrazione permane in capo al soggetto che ha sostenuto le spese. In altre parole, la stessa non è trasferibile all'acquirente ma rimane in capo al cedente che continua pertanto a fruire della detrazione anche dopo la cessione dell'immobile.

AMBITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

I soggetti che possono fruire della detrazione in esame:

- le persone fisiche, compresi gli esercenti arti e professioni;
- gli Enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale;
- le società semplici, le associazioni tra professionisti, i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali).

Tali soggetti devono possedere e/o detenere l'immobile in base ad un titolo idoneo all'avvio dei lavori ovvero alla data di sostenimento delle spese, se anteriore all'avvio dei lavori.

In merito agli interventi effettuati da imprese e/o società nel corso del 2022, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la detrazione spetta:

- anche ai soggetti IRES (Risposta interpello 27.9.2022, n. 475);
- con riferimento agli immobili posseduti e/o detenuti a prescindere dal relativo utilizzo come immobili strumentali, immobili patrimonio (ai sensi dell'articolo 90, TUIR) e/o immobili merce (Risposta interpello 6.9.2022, n. 444).

Per quanto riguarda la tipologia di lavori agevolati, considerato che la norma fa riferimento agli *"interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti"* è necessario che a seguito dei lavori effettuati risultino rispettate le specifiche prescrizioni tecniche previste dalla normativa di riferimento (DM n. 236/89) per garantire l'accessibilità, l'adattabilità e la visibilità degli edifici privati per il superamento delle barriere architettoniche.

In base alle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate, nelle Istruzioni al Modello Redditi 2023 e nella Circolare n. 17/E, qualora risultino funzionali ad abbattere le barriere architettoniche presenti, possono rientrare nell'agevolazione in esame anche gli interventi di automazione degli impianti degli edifici e delle singole unità immobiliari ed i seguenti interventi:

- sostituzione di finiture (pavimenti, porte, infissi esterni, terminali degli impianti);
- rifacimento o adeguamento di impianti (servizi igienici, impianti elettrici, citofonici, ascensori);
- rifacimento di scale ed ascensori;
- inserimento di rampe interne ed esterne agli edifici, servoscala, piattaforme elevatrici.

Rientrano, inoltre, tra le spese agevolabili anche quelle relative a:

- smaltimento e bonifica dei materiali e degli impianti sostituiti;
- opere di completamento degli interventi agevolati.

Così, ad esempio, se è stato rifatto il bagno per ampliare la porta di accesso e rendere lo stesso accessibile o utilizzabile secondo i citati parametri tecnici, sono agevolabili anche le spese relative alla sistemazione del pavimento, all'adeguamento dell'impianto elettrico e alla sostituzione dei sanitari, necessarie a seguito dell'intervento "principale";

Non rientrano nell'agevolazione le spese sostenute per i predetti interventi eseguiti durante:

- la costruzione di un nuovo immobile;
- un "intervento di ristrutturazione" che prevede la demolizione e ricostruzione dell'edificio.

In altre parole, i lavoro eseguiti devono riferirsi ad un edificio già esistente.

Si evidenzia, altresì, che l'Agenzia delle entrate ha precisato che, in assenza di ulteriori specificazioni, i lavori agevolati possono essere effettuati su unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale, fermo restando il rispetto dei predetti requisiti tecnici.

Per i lavori edili avviati dal 28.05.2022 di importo complessivo superiore a 70.000 euro è necessario che nell'atto di affidamento dei lavori, stipulato a decorrere dal 27.05.2022, sia indicato che gli interventi siano eseguiti da datori di lavoro che applicano i contratti collettivi del settore edile, stipulati dalle associazioni datoriali e sindacali più rappresentative sul piano nazionale, ai sensi dell'articolo 1, comma 43-bis, Legge 234/2021.

In merito, nella Circolare n. 17/E, l'Agenzia delle entrate ha specificato che l'assenza di tale informazione nelle fatture relative ai lavori agevolati non comporta la decadenza dalla detrazione se:

- tale informazione risulta presente nell'atto di affidamento (o nel contratto d'appalto);
- il contribuente è in possesso di una dichiarazione sostitutiva rilasciata dall'impresa attestante il contratto collettivo utilizzato nell'esecuzione dei lavori edili relativi alla fattura emessa.

COMPILAZIONE DEL MODELLO REDDITI 2023

Il contribuente "persona fisica" che, nel 2022, ha sostenuto le spese che danno diritto alla detrazione per il c.d. "bonus barriere architettoniche" ed intende fruire "direttamente" della detrazione spettante nella misura del 75%, in 5 quote annuali di pari importo, deve compilare il quadro RP del Modello Redditi 2023 PF, righe da RP41 a RP47, riportando i seguenti dati:

- a colonna 1, l'anno di sostenimento della spesa;
- a colonna 2, rispettivamente:
 - o il codice 21, per le spese sostenute dal 01.01.2022 al 31.12.2022 per interventi effettuati su edifici unifamiliari o unità immobiliari all'interno di edifici plurifamiliari, funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno per i quali la detrazione del 75% spetta sulla spesa massima di 50.000 euro. Ancorché non espressamente previsto, si ritiene che tale codice debba essere utilizzato anche per le spese relative ad interventi effettuati nella singola unità immobiliare ubicata in un edificio condominiale o plurifamiliare, in considerazione del fatto che nella Circolare n. 17/E, per tali interventi,

L'Agenzia ha previsto il rispetto del "limite massimo già previsto per le unità unifamiliari di 50.000 euro".

- codice 22, per le spese sostenute dal 01.01.2022 al 31.12.2022 per interventi effettuati su parti comuni di edifici plurifamiliari o condominiali, per i quali la detrazione del 75% spetta sulla spesa massima commisurata al numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio;
- a colonna 3, il codice fiscale del condominio, qualora le spese siano relative ad interventi su parti comuni di edifici condominiali o plurifamiliari. In presenza di un condominio privo di codice fiscale, va indicato il codice fiscale del condòmino che ha effettuato il bonifico di pagamento delle spese. Qualora ciascun condòmino abbia provveduto direttamente ad effettuare il bonifico per la propria quota, ciascun soggetto indica il proprio codice fiscale. Se le spese sono relative ad interventi effettuati da uno dei soggetti di cui all'articolo 5, TUIR (ad esempio, società di persone) va indicato il codice fiscale della società che "imputa" la detrazione al dichiarante;
- a colonna 4, il codice "1" se le spese sono state sostenute in più anni (infatti, per il calcolo del massimale di spesa, occorre verificare anche le spese sostenute negli anni precedenti);
- a colonna 8, il numero della rata di competenza del 2022 (es. 1);
- a colonna 9, l'importo delle spese detraibili sostenute nel 2022, nel limite ammesso;
- a colonna 10, l'importo della rata annuale portata in detrazione (in altre parole, l'importo a colonna 9 rapportato a 5 anni);
- a colonna 11, il numero d'ordine identificativo dell'immobile oggetto degli interventi agevolati, da riportare a colonna 1 della successiva Sezione III-B.

Sulla base di quanto indicato nei predetti righi:

- l'ammontare della rata 2022 della spesa sostenuta è riportato a colonna 5 di rigo RP48 "Totale rate";
- la detrazione spettante, pari al 75% per il 2022 e suddivisa in 5 anni, va riportata a colonna 5 di rigo RP49 "Totale detrazione".

Di seguito, un'immagine illustrativa della sezione III-A, quadro RP del Modello Redditi PF 2023.

| Sezione III A | | | | | | | | | | | | |
|--|------------|-------------|----------------|-------------|------------------------|--------------------------------|--------------------|------------------|---------------|--------------|----------------------|----|
| Spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio, misure antisismiche e bonus verde, bonus facciate e superbonus | | | | | | | | | | | | |
| | Anno | Tipologia | Codice fiscale | | Interventi particolari | Acquisto, preditta o donazione | Maggiorazione asma | Numero rata 110% | Importo spesa | Importo rata | N. d'ordine immobile | |
| | 1 | 2 | 3 | | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 |
| RP41 | | | | | | | | | ,00 | ,00 | | |
| RP42 | | | | | | | | | ,00 | ,00 | | |
| RP43 | | | | | | | | | ,00 | ,00 | | |
| RP44 | | | | | | | | | ,00 | ,00 | | |
| RP45 | | | | | | | | | ,00 | ,00 | | |
| RP46 | | | | | | | | | ,00 | ,00 | | |
| RP47 | | | | | | | | | ,00 | ,00 | | |
| RP48 | TOTALE | Rata 60% | | Rata 50% | | Rata 65% | | Rata 70% | | Rata 75% | | |
| | RATE | Rata 80% | | Rata 85% | | Rata Bonus Verde | | Rata 90% | | Rata 110% | | |
| RP49 | TOTALE | Detraz. 60% | | Detraz. 50% | | Detraz. 65% | | Detraz. 70% | | Detraz. 75% | | |
| | DETRAZIONE | Detraz. 80% | | Detraz. 85% | | Detraz. Bonus Verde | | Detraz. 90% | | Detraz. 110% | | |

I soggetti che sono tenuti alla presentazione del Modello Redditi 2023 SP (es. società in nome collettivo), sono tenuti a compilare il campo 10 dei righe da RP1 a RP14. Di seguito, un'immagine illustrativa del predetto quadro.

| | Codice fiscale | | Spese per interventi di recupero | | Spese per acquisto mobili | | Tipo | | Spese per misure antisismiche | |
|-----|----------------|---|--|----------------|---|---|------|---|-------------------------------|----|
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| RP1 | | | | | | | | | | |
| | Bonus verde | Spese infrastrutture ricarica veicoli elettrici | Spese infrastrutture ricarica veicoli elettrici 110% | Bonus facciate | Spese eliminazione barriere architettoniche | | | | | |
| | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | | | | | |

I soggetti che presentano il Modello Redditi 2023 SC sono tenuti a compilare l'apposito prospetto nel quadro RS, righe da RS521 a RS523. Di seguito, un'immagine illustrativa del predetto quadro.

| Spese per eliminazione barriere architettoniche | | | | | | | | | | |
|---|------|-----------|--------------|---|-----------------|---|------------|---|--------------|----|
| | Anno | Tipologia | Totale spesa | | Spesa sostenuta | | Detrazione | | Importo rata | |
| | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| RS521 | | | | | | | | | | |
| RS522 | | | | | | | | | | |
| RS523 Totale detraibile | | | | | | | | | | |

Quanto alla compilazione dei righe da RS521 a RS523, a colonna 2 "Tipo" va indicato uno dei seguenti codici:

- codice 1, per interventi con detrazione sulla spesa massima non superiore a 50.000 euro (edifici unifamiliari, unità immobiliari in edifici plurifamiliari, funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi);
- codice 2, interventi su parti comuni di edifici condominiali o plurifamiliari con detrazione sulla spesa massima non superiore a 40.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio (edifici da 2 a 8 unità immobiliari);
- codice 3, interventi su parti comuni di edifici condominiali o plurifamiliari con detrazione sulla spesa massima non superiore a 30.000 euro moltiplicati per il

numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio (edifici con più di 8 unità immobiliari).

Sempre con riferimento ai righi da RS521 a RS523:

- a colonna 3, in caso di più soggetti aventi diritto alla detrazione, va indicato l'importo totale della spesa sostenuta nel limite ammesso;
- a colonna 4 e 5, vanno indicati la spesa sostenuta e la conseguente detrazione spettante (es. 75%);
- a colonna 6 e 7, vanno indicati il numero di rata e il relativo ammontare.

I soggetti, invece, che presentano il Modello 730/2023 sono tenuti ad indicare i predetti dati nei righi da E41 a E43. Di seguito, un'immagine illustrativa del predetto quadro.

| SEZIONE III A - SPESE PER INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO, PER MISURE ANTISISMICHE, BONUS FACCIATE E SUPERBONUS | | | | | | | | | | | |
|--|------|-----------|---|----------------|------------------------|-------------------------------|-----------------------|------|-------------|---------------|----------------------|
| E41 | ANNO | TIPOLOGIA | | CODICE FISCALE | Interventi particolari | Acquisto, eredità o donazione | Maggiorazione sistema | 110% | Numero rata | IMPORTO SPESA | N. d'ordine immobile |
| | 1 | 2 | 3 | | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | | |
| E41 | | | | | | | | | | ,00 | |
| E42 | | | | | | | | | | ,00 | |
| E43 | | | | | | | | | | ,00 | |

ALCUNI ESEMPI PRATICI

Esempio n. 1

Il Signor Bianchi è proprietario di un appartamento in un condominio (c.f. 12345678912) composto da 10 unità immobiliari. Nel 2022 sono stati eseguiti degli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche (nuovo ascensore, rampe di accesso e interventi sul giroscale) per una spesa complessiva di 185.000 euro, interamente sostenuta dal condominio. Per tali lavori il Signor Bianchi ha versato al condominio la propria quota di 20.000 euro, per la quale l'amministratore ha rilasciato la relativa documentazione.

Considerato che la spesa massima ammissibile alla detrazione va individuata con riferimento al condominio, la stessa ammonta a 380.000 euro $[(40.000 \times 8) + (30.000 \times 2)]$ e, pertanto, l'intera spesa sostenuta dal condominio è agevolabile. La detrazione spettante al signor Bianchi è pari a 15.000 euro (ovvero $20.000 \times 75\%$).

A tal fine, nel rigo RP41 del Modello Redditi 2023 PF, vanno riportati i seguenti dati:

- a colonna 1, l'anno "2022" (anno di sostenimento delle spese);

- a colonna 2, il numero "22", che identifica la tipologia di intervento per edifici condominiali o plurifamiliari;
- a colonna 3, il codice fiscale del condominio (c.f. 12345678912);
- a colonna 8, il numero "1", che identifica il numero di rata;
- a colonna 9, l'importo della spesa, ovvero 20.000 euro.

Nel rigo RP51, a colonna 1 andrà indicato il numero d'ordine dell'immobile e, a colonna 2, che si tratta di un condominio.

La detrazione annua sarà pari a 3.000 euro (15.000/5).

Esempio n. 2

Il Signor Rossi è unico proprietario di una "villetta" nella quale, per rendere l'immobile accessibile e fruibile alla moglie che utilizza una sedia a rotelle, ha effettuato alcuni interventi volti a rimuovere le barriere architettoniche esistenti, modificando l'accesso, alcune porte interne e la struttura del bagno. Inoltre, ha installato una servoscala ed un impianto domotico.

Per tali interventi, nel 2022, ha sostenuto spese complessivamente pari a 60.000 euro e risultano rispettati i requisiti stabiliti dal DM n. 236/89.

Considerato che:

- *l'importo massimo di spesa sul quale calcolare la detrazione del 75% per l'eliminazione delle barriere architettoniche è pari a 50.000 euro;*
- *alcuni dei lavori eseguiti possono essere classificati di manutenzione straordinaria/ristrutturazione;*
- *mantenendo separate le spese e la relativa documentazione ed assolvendo gli adempimenti richiesti, è possibile scegliere a quali interventi applicare la detrazione del 75% e a quali interventi applicare la detrazione del 50%, di cui all'articolo 16-bis, TUIR.*

Ipotizzando che il Signor Rossi abbia incluso:

- *tra gli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche, il rifacimento del bagno (con dimensioni e sanitari necessari alle esigenze della moglie) e l'installazione del servoscala e dell'impianto domotico, per i quali ha sostenuto spese pari a 45.000 euro;*

- *tra gli interventi di manutenzione straordinaria, i lavori di modifica dell'accesso alla casa e di alcune porte interne, per i quali ha sostenuto spese per 15.000 euro*

la compilazione del rigo RP41 avverrà come di seguito:

- a colonna 1, l'anno "2022", (anno di sostenimento delle spese);
- a colonna 2, il codice 21, che identifica la tipologia di intervento per c.d. "villette";
- a colonna 8, il numero "1", che identifica il numero di rata;
- a colonna 9, l'importo della spesa, corrispondente a 45.000 euro.

Quanto al rigo RP42, utilizzato per indicare le spese per ristrutturazione edilizia, verrà compilato come di seguito:

- a colonna 1, l'anno "2022", (anno di sostenimento delle spese);
- a colonna 8, il numero "1", che identifica il numero di rata;
- a colonna 9, l'importo della spesa, corrispondente a 15.000 euro.

Nella Sezione III-B dovranno essere riportati i dati catastali dell'immobile oggetto dei lavori.

La detrazione annua sarà pari a:

- 6.750 euro (33.750/5), per il bonus "barriere architettoniche";
- 750 euro (7.500/10), per il bonus "ristrutturazione edilizia".

L'Approfondimento

La registrazione delle locazioni immobiliari

PREMESSA

Un'attività che spesso viene incaricato a svolgere il Professionista contabile è quello di redazione e registrazione di un contratto di locazione di immobili.

La registrazione può avvenire in modalità tradizionale recandosi presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate oppure in modalità telematica mediante la compilazione dell'istanza di registrazione e l'allegazione del contratto di locazione sottoscritto dalle parti contraenti.

Per quanto attiene le tempistiche, per la registrazione di un contratto di locazione di immobili la normativa concede 30 giorni che vanno calcolati dal più remoto fra le seguenti date:

- decorrenza del contratto di locazione;
- sottoscrizione del contratto.

Vediamo con questo intervento di analizzare gli aspetti pratici dell'adempimento.

Ma, prima di addentrarci nella trattazione, si vuole ricordare anche un ulteriore adempimento del Professionista che riceve l'incarico di redazione del contratto di locazione: l'antiriciclaggio. Infatti, qualora il canone annuo di locazione sia pari o superiore a 15.000 euro, il Professionista dovrà procedere con l'identificazione delle parti contraenti (sia il locatore che il locatario) e analizzarne il profilo di rischio antiriciclaggio.

Norme di riferimento

In tema di contratti di locazione, la norma di riferimento è quella che istituisce l'imposta di registro che viene tecnicamente individuato nel Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con DPR 131/86.

In materia di termini dell'adempimento, ricordiamo che l'articolo 68 della L. 342/2000 ha modificato il termine per il **versamento** dell'imposta di registro per i contratti di locazione e affitto di beni immobili, portandolo da 20 a **30 giorni**.

Per la registrazione del contratto di locazione è necessario compilare il **modello RLI**. La sua compilazione è funzionale alla richiesta di registrazione ed è da utilizzare anche per gli adempimenti successivi; come tutta la modulistica esso è approvato con Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate. L'attuale versione è stata aggiornata ed è in vigore dal 25 gennaio 2022.

Aspetti soggettivi

L'obbligo di richiedere la registrazione dei contratti di locazione redatti nella forma della scrittura privata non autenticata ricade sulle **“parti contraenti”** e pertanto, in relazione al contratto di locazione, sia sul locatore che sul conduttore (articolo 10, co. 1, lett. a), DPR 131/86).

Le parti contraenti oltre ad essere alternativamente obbligate alla registrazione sono anche solidalmente **responsabili** per il pagamento dell'**imposta di registro** (articolo 57, DPR 131/86).

Rispetto alla norma di carattere generale che individua nelle parti contraenti (entrambe) l'onere per la registrazione, il contratto potrebbe imputare ad una sola delle parti l'onere della registrazione e dell'anticipazione delle imposte. Si parla di imposte al plurale in quanto, oltre all'imposta di registro, il contratto di locazione è soggetto anche all'imposta di bollo.

Sempre con riferimento agli obblighi di registrazione, va rammentato che qualora il contratto di locazione sia stato stipulato per il tramite di un agente di affari in mediazione iscritto nella sezione degli **agenti immobiliari** del ruolo di cui all'articolo 2 della L. 39/89, l'obbligo di registrazione ricade in capo a quest'ultimo (articolo 10, co. 1, lett. d-bis), DPR 131/86).

Locazioni esonerate

Siamo oramai abituati a studiare delle norme che contengono dei principi o adempimenti di carattere generale e, poi, trovare delle deroghe alle regole generali.

Ciò accade anche con i contratti di locazione. Infatti, non sono soggetti all'obbligo di registrazione in termine fisso i soli contratti di locazione stipulati mediante **scrittura privata non autenticata** ed aventi **durata non superiore a 30 giorni** complessivi nel corso dell'anno.

Al fine di verificare la durata non superiore a 30 giorni occorre fare riferimento al rapporto di locazione e di affitto dell'immobile intercorso **nell'anno con lo stesso locatario o affittuario** (Circ. Min. 16 gennaio 1998 n. 12/E): bisogna quindi computare la durata di tutti i contratti intercorsi nello stesso anno tra il medesimo conduttore ed il medesimo locatore aventi ad oggetto un determinato immobile: se la durata complessiva non supera i 30 giorni, non vi sono obblighi di registrazione.

Ulteriori adempimenti

Nel caso in cui si ceda la proprietà, il godimento di un bene immobile (o parte di esso) vige l'obbligo di effettuare la "comunicazione di cessione fabbricato". Tale comunicazione è prevista dall'articolo 12 del DL 59/78. L'articolo 2 del DL 79/2012 ha previsto che l'adempimento della comunicazione all'autorità di Pubblica sicurezza sia assolto mediante la registrazione dei contratti riferiti all'immobile, sia nel caso di cessione che nei casi di locazione (anche finanziaria) o di comodato.

Per i contratti di locazione oggetto di registrazione presso l'Agenzia delle Entrate non è pertanto dovuta la Comunicazione all'Autorità di Pubblica Sicurezza, mentre l'obbligo permane nel caso in cui il contratto di locazione non sia soggetto a registrazione in termine fisso.

Aspetto temporale

Abbiamo visto chi sono i soggetti tenuti alla registrazione di un contratto; vediamo ora di analizzare l'aspetto temporale.

L'articolo 13, co.1, DPR 131/86 prevede il termine generale di 30 giorni (non più 20 giorni, a seguito modifica apportata con l'articolo 14, co. 1, del DL 73/2022) per la **registrazione** degli atti in termine fisso. Tuttavia, l'articolo 68 della L. 342/2000 ha modificato il termine per

il **versamento** dell'imposta di registro per i contratti di locazione e affitto di beni immobili, portandolo anch'esso da 20 a 30 giorni.

Come abbiamo già anticipato, il termine per la registrazione del contratto di locazione, ove dovuta, è di **30 giorni** decorrenti:

- dalla data di stipula del contratto;
- dalla data di decorrenza della locazione, se anteriore alla data della stipula del contratto.

Vediamo di esemplificare:

| Caso | Data stipula | Durata | Data decorrenza | Termine registrazione |
|------|--------------|--------|-----------------|-----------------------|
| 1 | 01/05/2023 | 6 anni | 01/05/2023 | 31/05/2023 |
| 2 | 20/06/2023 | 4 anni | 01/06/2023 | 30/06/2023 |
| 3 | 10/05/2023 | 4 anni | 01/06/2023 | 10/06/2023 |

L'imposta di registro

Come abbiamo visto, oltre all'adempimento della registrazione è contemplato anche l'assolvimento dell'imposta di registro la quale può variare per il tipo di contratto. Va altresì verificato se il canone di locazione sia o meno soggetto ad IVA (o in esenzione da IVA).

Attingendo dalle istruzioni del modello RLI riportiamo la seguente tabella nella quale sono evidenziati sia i codici tributo, che le fattispecie di contratti di locazione, come pure l'ammontare dell'imposta.

| Codice | Descrizione | Imposta di registro |
|--------|--|---------------------|
| L1 | Locazione di immobile ad uso abitativo | 2% |

| | | |
|----|--|-----------------------|
| L2 | Locazione agevolata di immobile ad uso abitativo | 2% del 70% del canone |
| L3 | Locazione di immobile a uso abitativo (contratto assoggettato a IVA) | € 67,00 |
| L4 | Locazione finanziaria di immobile a uso abitativo | € 200,00 |
| S1 | Locazione di immobile a uso diverso dall'abitativo | 2% |
| S2 | Locazione di immobile strumentale con locatore soggetto a IVA | 1% |
| S3 | Locazione finanziaria di immobile a uso diverso dall'abitativo | € 200,00 |
| T1 | Affitto di fondo rustico | 0,50% |
| T2 | Affitto di fondo rustico agevolato | € 67,00 |
| T3 | Affitto di terreni ed aree non edificabili, cave e torbiere | 2% |
| T4 | Affitto di terreni edificabili o non edificabili destinati a parcheggio (contratto assoggettato a IVA) | € 67,00 |

Si deve ricordare che l'imposta si applica annualmente e si determina applicando l'aliquota di riferimento al canone annuo pattuito.

L'articolo 17, co. 3, del DPR 131/1986 concede alle parti, in presenza di contatti di locazione e sublocazione di immobili urbani di **durata pluriennale** la possibilità di eseguire il pagamento dell'imposta di registro sul corrispettivo pattuito per l'intera durata del contratto. In tal caso, l'imposta di registro è ridotta in misura percentuale pari alla metà del tasso di interesse legale moltiplicato per il numero delle annualità.

Nel caso di assolvimento dell'imposta per l'intera durata del contratto, viene previsto che, in caso di risoluzione anticipata del contratto si abbia diritto al rimborso del tributo relativo alle annualità successive a quella in corso.

Poniamo il caso di un contratto di durata di 4 anni decorrenti dal 1/4/2022 e con scadenza 31/3/2026, che il contratto si risolve a giugno 2023: le parti avranno diritto al rimborso di 2 annualità di imposta di registro. Infatti, il contratto si risolve durante la seconda annualità e per essa rimane dovuta l'imposta di registro; il diritto al rimborso si avrà per le annualità intere successive fino alla scadenza.

Imposta di bollo



Abbiamo già anticipato che, oltre all'imposta di registro, sui contratti di locazione è dovuta anche l'imposta di bollo. Essa è dovuta per ogni copia da registrare, in misura pari a 16 euro per ogni 4 facciate scritte del contratto e, comunque, ogni 100 righe.

L'imposta di bollo è assolta mediante l'utilizzo dei contrassegni telematici (ex marche da bollo) da acquistare in **data non successiva** a quella di **stipula**.

Nel caso di registrazione telematica del contratto di locazione è possibile assolvere all'imposta di bollo mediante addebito su conto corrente, assieme all'imposta di registro.

Contratto con garanzia

Il contratto di locazione può contenere garanzie prestate:

- da terzi;
- dalle parti del contratto.

In queste particolari situazioni, l'imposta di registro è dovuta sulle **garanzie prestate da terzi** ai sensi dell'art. 6 della Tariffa Parte I allegata al DPR 131/1986.

Non si sta parlando della garanzia prestata dal conduttore a mezzo del "deposito cauzionale" in quanto su esso non è invece dovuta l'imposta di registro.

Nel modello RLI, in sede di registrazione, vanno indicati il tipo di garanzia prestata ed il codice fiscale del garante.

Se la garanzia non è soggetta ad IVA, l'imposta di registro è dovuta nella misura dello 0,5% dell'importo della garanzia, con un importo minimo complessivo di imposta di registro (comprensiva dell'imposta dovuta sul canone) di € 200,00.

Contratti in cedolare secca

Il Legislatore ha introdotto un particolare regime agevolato di imposizione diretta conosciuto con il nome di "Cedolare secca" la quale prevede l'assoggettamento del canone annuale ad

una imposta sostitutiva nella misura ordinaria del 21% ed in misura ridotta del 10% per alcune fattispecie contrattuali.

L'opzione per la "Cedolare secca" va esercitata in sede di registrazione, dandone apposita indicazione nel **modello RLI**.

Modalità di registrazione

Diverse sono le opportunità concesse al contraente per la registrazione di un contratto di locazione. Infatti, il contratto di locazione può essere registrato:

- utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;
- recandosi presso gli Uffici dell'Agenzia delle Entrate producendo sia il contratto che il modello RLI in modalità cartacea;
- incaricando un intermediario abilitato (professionisti, associazioni di categoria, Caf, ecc.) o un delegato.

Prima di tutto dobbiamo rammentare che la modalità telematica è obbligatoria:

- per gli **agenti immobiliari**;
- per i **possessori di almeno 10 immobili**.

In tutti gli altri casi la modalità telematica è facoltativa.

L'assolvimento telematico dell'adempimento attraverso il sito dell'Agenzia dell'Entrate, richiede di essere in possesso:

- di credenziali del Sistema Pubblico di Identità Digitale (Spid);
- di Carta di identità elettronica (CIE);
- di Carta Nazionale dei Servizi (CNS).

Chiaramente le tre modalità di identificazione sono fra loro alternative. Sicuramente possiamo affermare che la più veloce oggi è quella che da meno problemi di collegamento è quella tramite lo SPID.

L'applicazione che può essere utilizzata, sia per la registrazione del contratto sia per il versamento delle imposte di registro e di bollo, è “**RLI**”.

Nel caso in cui si voglia registrare il contratto con la tradizionale modalità cartacea, sarà necessario recarsi presso un ufficio dell'Agenzia delle Entrate (previo appuntamento) e produrre il contratto di locazione ed il modello RLI.

Chiaramente la tradizionale modalità di registrazione è possibile solo per i soggetti che non hanno l'obbligo della registrazione telematica. Per la tradizionale modalità di registrazione ci si dovrà presentare presso **qualsiasi ufficio dell'Agenzia delle Entrate** (non necessariamente, quindi, presso l'ufficio competente in relazione al proprio domicilio fiscale) e si dovrà produrre la seguente **documentazione**:

- 2 originali del contratto o in alternativa 1 originale e 1 copia di cui l'ufficio ne attesterà la conformità all'originale;
- la richiesta di registrazione, ossia il modello RLI compilato;
- se i contratti da registrare sono più di uno, bisogna predisporre un elenco, utilizzando il "modello RR", in cui vanno indicati i contratti da registrare;
- i contrassegni telematici per il pagamento dell'imposta di bollo (ex marca da bollo), con data di emissione non successiva alla data di stipula, da applicare su ogni copia del contratto da registrare;
- la ricevuta di pagamento dell'imposta di registro effettuata con Modello “F24 Elementi identificativi” (salvo non si tratti di contratto di locazione con opzione per il regime della cedolare secca). In alternativa, le imposte di bollo e di registro possono essere versate richiedendo l'addebito sul proprio c/c utilizzando il modello richiesta di addebito su conto corrente bancario.

L'ufficio restituisce timbrata e firmata la copia del contratto.

Nel caso di registrazione del contratto di locazione a mezzo di un Intermediario, esso dovrà rilasciare, nel momento in cui assume l'incarico, la dichiarazione contenente l'impegno alla trasmissione della richiesta di registrazione, all'esecuzione dei pagamenti telematici delle imposte relative ai canoni per le annualità successive, alle proroghe, alle cessioni, alle risoluzioni.

Consegna poi al contribuente **due copie** della **ricevuta di avvenuta registrazione** o dell'esecuzione dei pagamenti delle imposte relative ai canoni per le annualità successive, delle proroghe, anche tacite, delle cessioni, delle risoluzioni (una è destinata all'altra parte contraente che non ha richiesto la registrazione). Consegna infine una copia della ricevuta di pagamento delle imposte dovute.

La registrazione di un contratto di locazione può essere, infine, affidata a un soggetto appositamente delegato. La delega può essere conferita compilando l'apposita sezione del Modulo di richiesta di abilitazione al servizio telematico Entratel, secondo le indicazioni fornite nelle istruzioni, da presentare nelle modalità previste per l'abilitazione al servizio Entratel.

Nella sottostante tabella vediamo di sintetizzare un paio di casi particolari.

| | |
|--|---|
| Canone diverso per una o più annualità | occorre dare indicazione del canone annuo concordato per la prima annualità e di quello per le annualità successive nel quadro E del modello RLI |
| Sublocazione | nel modello RLI andrà precisato qualora si tratti di un contratto di sublocazione; in tal caso non è esercitabile l'opzione per la cedolare secca (salvo il caso delle sublocazioni brevi). |

Attestato di prestazione energetica (APE)

I nuovi contratti di locazione devono contenere una clausola con la quale il conduttore dichiara di aver ricevuto le informazioni e la documentazione, comprensiva dell'attestato, sull'attestazione della **prestazione energetica** dell'edificio (**APE**).

La copia dell'APE deve essere, inoltre, allegata al contratto, fatta eccezione per i casi di locazione di singole unità immobiliari (DL 145/2013), dove è comunque consigliato riportare gli estremi dell'Attestato.

Modifica del canone di locazione

La rinegoziazione del canone di locazione di un contratto già registrato deve essere comunicata all'**ufficio competente**, ossia all'ufficio presso il quale è stato registrato il contratto oggetto di modifica.

Per l'adempimento si dovrà utilizzare il **modello RLI**.

Eventi successivi alla registrazione

Come sappiamo, con la registrazione del contratto di locazione forniamo all'Agenzia delle Entrate un accordo fra le parti secondo le stipulazioni al momento della sottoscrizione.

Ma, come ogni contratto, successivamente alla registrazione si possono verificare degli eventi che non erano prevedibili al momento della sottoscrizione.

Li possiamo sintetizzare come segue:

- prosecuzione del contratto per tutta la durata contrattuale. In tal caso, salvo non si sia optato per il pagamento dell'imposta di registro per tutta la durata contrattuale, si dovrà pagare l'imposta annuale di registro per le annualità contrattuali successive alla prima;
- **cessione** o subentro nel contratto di locazione;
- **proroga** del contratto di locazione dopo la scadenza naturale contrattuale;
- **risoluzione** del contratto di locazione.

Omessa o tardiva registrazione

Può anche accadere che, sottoscritto il contratto ci si dimentichi la sua registrazione o la si esegua tardivamente. La mancata registrazione del contratto di locazione può essere "sanata" mediante l'istituto del **ravvedimento operoso**. Come sappiamo, tale istituto agevolativo non può essere fruito qualora sia stato già notificato un atto di liquidazione o di accertamento.

Attingendo al ravvedimento operoso contemplato nell'articolo 13 del D.Lgs. 472/1997, la regolarizzazione può avvenire con il pagamento dell'imposta dovuta, unitamente a **interessi** e **sanzioni**. Queste ultime saranno ridotte a seconda del ritardo nell'adempimento.

Si veda la sottostante tabella riepilogativa:

| Art. 13 | Soglia temporale | Riduzione della sanzione |
|----------------|---|---------------------------------|
| Lett. a | Entro 14 giorni (Ravv. Sprint) | 0,1% per giorno |
| | Entro 30 giorni | 1/10 del minimo |
| Lett. a-bis | Entro 90 giorni | 1/9 del minimo |
| Lett. b | Entro i termini di presentazione della dichiarazione o entro 1 anno | 1/8 del minimo |
| Lett. b-bis | Entro i termini di presentazione della dichiarazione dell'anno succ. o entro 2 anni | 1/7 del minimo |
| Lett. b-ter | Entro i termini per l'accertamento | 1/6 del minimo |
| Lett. b-quater | Dopo la constatazione della violazione (PVC), ma non deve essere stato emanato un atto di accertamento o liquidazione | 1/5 del minimo |

Omesso o tardivo versamento

Abbiamo appena analizzato la fattispecie di omessa registrazione di un contratto di locazione e della possibilità di ravvedersi. È possibile, però, regolarizzare anche il mancato versamento dell'imposta di registro mediante l'istituto del ravvedimento operoso.

La regolarizzazione avviene con il versamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, le quali saranno ridotte in ragione del ritardo nell'adempimento.

La sanzione individuata dall'articolo 13 del D.Lgs. 471/1997 è pari al:

- 30% dell'importo non versato;
- 15% dell'importo non versato, se il ritardo non è superiore a 90 giorni.

Si applicano poi le riduzioni in base al ritardo rispetto alla scadenza originaria.

Alcuni casi pratici

Nella sottostante tabella riepiloghiamo alcune situazioni che si possono realizzare nella vita professionale.

| Situazione | Risoluzione pratica |
|--|---|
| <p>Registrazione telematica dei contratti di locazione e trasmissione di allegati (Risp. AE 10/9/2019 n. 374)</p> | <p>Gli applicativi informatici di presentazione, controllo e gestione delle attività connesse alla registrazione dei contratti di locazione (RLI-web, ad esempio) ammettono come allegati solo file in formato PDF/A o TIFF.</p> <p>Qualora il soggetto tenuto alla registrazione debba allegare un contratto firmato digitalmente, che rivesta un formato diverso da quelli consentiti, è possibile allegare il documento estraendone il contenuto in formato PDF/A, oppure, in presenza di copia cartacea, generare mediante scannerizzazione un file avente le caratteristiche che ne consentano l'allegazione.</p> <p>Resta fermo per il contribuente che effettua la registrazione telematica del contratto di locazione l'obbligo previsto dall'art. 23 DM 31/7/1998 di conservare, ancorché in formato digitale, l'originale dei documenti, che potrà essere richiesto da parte dell'AE per eventuali verifiche.</p> |
| <p><i>Registrazione di atti privati di soggetti non residenti in Italia e privi di codice fiscale (Ris. AE 14/2/2023 n. 5/E)</i></p> | <p>Ai fini della registrazione di un contratto di locazione in cui il locatario sia un soggetto non residente nel territorio dello Stato e risulti privo di codice fiscale, non è obbligatorio indicare il codice fiscale del locatario.</p> <p>L'Agenzia delle Entrate richiama l'art. 6, co. 1, let. b), DPR 605/73, in base al quale l'obbligo di indicazione del codice fiscale dei soggetti non residenti nel territorio dello Stato, cui tale codice non risulti già attribuito, si intende adempiuto con l'indicazione dei seguenti dati:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. per le persone fisiche, il cognome e il nome, il luogo e la data di nascita, nonché il domicilio estero; 2. per i soggetti diversi dalle persone fisiche, la denominazione, la ragione sociale o la ditta, nonché la sede legale. Inoltre, per le società, associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica, devono essere indicati gli elementi di cui alla lettera a) per almeno una delle persone che ne hanno la rappresentanza |

Conclusioni

Come abbiamo visto, anche il semplice contratto di locazione riporta delle insidie qualora non si eseguano gli adempimenti richiesti dal Legislatore.

Risulta di interesse, qualora si seguano anche questi adempimenti per conto di clienti dello Studio, realizzare uno scadenziario che permetta al Professionista di tenere monitorati gli adempimenti che sono oggetto di incarico professionale.

Altra questione di notevole interesse è data dal fatto che, dal 2012, per i contratti di locazione di beni immobili strumentali per i quali si è opzionato per l'applicazione dell'IVA, che è sparita quella regola generale di alternatività fra IVA ed imposta di registro. Tant'è che, come abbiamo evidenziato nella tabella riepilogativa dei codici tributo e delle aliquote, notiamo la debenza anche dell'imposta di registro nella misura dell'1%.

Le prossime scadenze



20 luglio 2023

MODELLO REDDITI 2023

Proroga dei versamenti per professionisti e imprese di minori dimensioni che esercitano attività per le quali sono approvati gli Indici Sintetici di Affidabilità fiscale (ISA): entro il 20.07.2023, senza alcuna maggiorazione o entro il 31.07.2023, con la maggiorazione dello 0,40%.

25 luglio 2023

ELENCHI INTRASTAT

Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese precedente.

29 luglio 2023

DEPOSITO BILANCIO

Termine per depositare il bilancio e gli allegati nel Registro delle Imprese per i soggetti che hanno effettuato l'assemblea di approvazione entro il 29.06.2023.

30 luglio 2023

MODELLO REDDITI 2023 - IRAP

Termine per effettuare il versamento del saldo 2022 e/o del 1° acconto 2023 delle imposte risultanti dalla dichiarazione dei redditi o della 1^a rata delle stesse in caso di rateizzazione, con l'applicazione della maggiorazione.

SOSTITUTI D'IMPOSTA MINIMI

Termine per versare, con la maggiorazione, le ritenute sui redditi di lavoro autonomo operate nel 2022 da parte dei sostituti d'imposta che, durante l'anno, corrispondono soltanto compensi di lavoro autonomo a non più di 3 soggetti e non effettuano ritenute di importo superiore a € 1.032,92

ISA

Termine per versare l'Iva, con la maggiorazione, sui maggiori ricavi o compensi indicati nella dichiarazione dei redditi.

DIRITTO ANNUALE CCIAA

Termine per versare il diritto annuale alla Camera di commercio per le imprese già iscritte al Registro delle Imprese, con la maggiorazione dello 0,40%.

INPS – CONTRIBUTI ARTIGIANI E COMMERCianti

Termine per versare i contributi Ivs dovuti sul reddito eccedente il minimale a saldo per il 2022 e del 1° acconto per il 2023, con la maggiorazione.

31 luglio 2023

MODELLO REDDITI 2023

Termine di versamento del saldo 2022 e del 1° acconto 2023 delle imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi per i soggetti che hanno approvato il bilancio o rendiconto entro i 180 giorni dalla chiusura del periodo d'imposta.

REGIME OSS

Termine entro cui presentare la dichiarazione e la liquidazione dell'imposta relativa al secondo trimestre 2023.

RIMBORSI

Termine entro cui presentare, all'Ufficio competente, della domanda di rimborso, o di utilizzo in compensazione, dell'imposta a credito relativa al 2° trimestre 2023, da parte dei soggetti di cui all'art. 38-bis, c. 2 D.P.R. 26.10.1972, n. 633.

1 agosto 2023

SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI

Inizio del periodo di sospensione dei termini processuali per le giurisdizioni ordinarie, amministrative e speciali tributarie (art. 16 D.L. 132/2014).

16 agosto 2023

VERSAMENTO RITENUTE

Termine ultimo per il versamento delle ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

REDDITI 2023

I contribuenti titolari di partita Iva che hanno scelto di rateizzare le imposte e i contributi dovuti devono versare la rata in scadenza con i relativi interessi.

IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO

Termine entro cui i contribuenti trimestrali e mensili devono operare la liquidazione relativa al trimestre/mese precedente e versare l'eventuale imposta a debito.

INPS – ARTIGIANI E COMMERCANTI

Termine entro cui effettuare il versamento della seconda rata del contributo minimo per il 2023.

INAIL - AUTOLIQUIDAZIONE

I datori di lavoro che hanno scelto di rateizzare il premio Inail, relativo al saldo 2022 e all'acconto 2023, devono effettuare il versamento della rata.

ENASARCO

Termine di versamento, da parte delle case mandanti, dei contributi previdenziali relativi al trimestre aprile-giugno 2023.
