

NOTIZIARIO

n.

12

2023

CREDITO D'IMPOSTA 2023 ADEGUAMENTO REGISTRATORI DI CASSA

Modalità attuative che consentono di beneficiare del credito spettante agli esercenti che procedono all'adeguamento del proprio RT nel 2023

LA VARIAZIONE DEL CANONE IMMOBILIARE

Analisi della variazione del canone, in aumento o in diminuzione, sotto un profilo fiscale e civilistico

IL RIADDEBITO DELLE SPESE TRA PROFESSIONISTI E TRA IMPRESE

Analisi dell'inquadramento fiscale delle spese comuni più significative e che possono destare criticità operative di rilievo

CREDITO D'IMPOSTA 2023 ADEGUAMENTO REGISTRATORI DI CASSA

Per gli esercenti che procedono all'aggiornamento del proprio RT **nel 2023**¹ ai fini dell'**adeguamento** degli **strumenti utilizzati per la memorizzazione e la trasmissione telematica** dei **dati dei corrispettivi giornalieri** all'Agenzia delle entrate (nell'ambito della lotteria degli scontrini), è **previsto uno specifico credito d'imposta**.

Un recente **provvedimento**² definisce le **modalità attuative del credito** in oggetto, chiarendo **come usufruirne**, oltre a specificare il regime dei **controlli** nonché ogni altra disposizione necessaria per il monitoraggio dell'agevolazione e per il rispetto del limite di spesa previsto.

Si riepilogano di seguito le principali novità.

CREDITO D'IMPOSTA 2023 ADEGUAMENTO REGISTRATORI DI CASSA	
PREMESSA	<p>A partire dal 01.01.2021 le operazioni di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi devono essere effettuate tramite registratore telematico (RT) oppure tramite la procedura web denominata "documento commerciale online" presente nel portale "Fatture e corrispettivi" dell'Agenzia delle Entrate.</p> <p>A seguito delle modifiche apportate all'istituto della lotteria degli scontrini, è nata l'esigenza di realizzare un adeguamento tecnico dei Registratori Telematici affinché possano consentire la partecipazione alla lotteria degli scontrini istantanea.</p> <p>È prevista³ infatti una nuova modalità di partecipazione alla lotteria degli scontrini, ossia il concorso a premi⁴ che si applica a tutti gli acquisti effettuati dai cittadini presso gli esercizi commerciali obbligati alla memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi che, in luogo della fattura, emettono il documento commerciale (in luogo del vecchio scontrino o della vecchia ricevuta).</p> <p>La lotteria degli scontrini istantanea permette di venire immediatamente a conoscenza dell'eventuale vincita, attraverso un codice bidimensionale</p>

¹ Per effetto dell'art. 18, comma 4-bis del D.L. 36/2022.

² Agenzia delle Entrate [provvedimento n. 231943 del 23.06.2023](#).

³ Dall'art. 18, comma 4-bis, del D.L. 36/2022, è intervenuto modificando il citato art. 1, comma 540 della Legge 232/2016.

⁴ previsto per legge ai sensi dell'art. 17 del D.lgs. 241/1997.

	<p>(QRcode) riportato nel documento commerciale. Rimane valida anche la lotteria degli scontrini c.d. differita che invece prevede premi settimanali, mensili ed annuali.</p> <p>È stabilito⁵ il termine del 02.10.2023 entro il quale:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ i modelli di Registratori Telematici e di ServerRT; ◆ la procedura web messa a disposizione dall' Agenzia delle entrate, <p>devono configurarsi al fine di consentire la partecipazione alla lotteria ad estrazione istantanea.</p> <p>Tale configurazione rispetta le caratteristiche riportate nelle Specifiche Tecniche e consente la generazione del predetto codice bidimensionale nei documenti commerciali.</p> <p>La conformità del modello del Registratore Telematico/Server RT, può essere dichiarata dal produttore attraverso l'invio all' Agenzia delle entrate di un'unica comunicazione riguardante:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ gli estremi del provvedimento di approvazione già adottato dell' Agenzia delle entrate; ◆ la dichiarazione che il sistema è conforme alle specifiche tecniche del provvedimento del Direttore dell' Agenzia delle entrate; ◆ la dichiarazione che le modifiche apportate al sistema ai soli fini della conformità dichiarata non ne inficiano il livello di garanzia fiscale.
<p>A CHI SPETTA IL CONTRIBUTO</p>	<p>Ai soggetti passivi IVA⁶ obbligati alla memorizzazione e alla trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri⁷, è concesso un contributo per l'adeguamento da effettuarsi nell'anno 2023⁸, degli strumenti utilizzati per la predetta memorizzazione e trasmissione telematica.</p>
<p>TIPOLOGIA CONTRIBUTO</p>	<p>Il contributo è riconosciuto complessivamente per il 100% della spesa sostenuta, per un massimo di 50 euro per ogni strumento adeguato e, in ogni caso, è previsto un limite massimo di spesa di 80 milioni di euro per l'anno 2023.</p> <p>Il contributo è concesso sotto forma di credito d'imposta di pari importo, da utilizzare in compensazione.</p>

⁵ Agenzia delle Entrate provvedimento n. 15943 del 18.01.2023

⁶ Previsto dall'art. 8 del D.L. 176/2022, convertito, con modificazioni, dalla Legge 6/2023.

⁷ Di cui all'art. 2, comma 1, del D.lgs. 127/2015.

⁸ Per effetto dell'art. 18, comma 4-bis del D.L. 36/2022, convertito, con modificazioni, dalla Legge 79/2022.

	Di seguito si riepilogano gli aspetti principali del contributo in esame.	
	ADEGUAMENTO REGISTRATORE DI CASSA 2023	
	credito di imposta in compensazione	Utilizzo consentito a decorrere dalla prima liquidazione IVA successiva al mese in cui è stata registrata la fattura ⁹ ed è effettuato il pagamento dell'intervento con strumenti tracciabili. La fattura è, quindi, un requisito preliminare.
		<ul style="list-style-type: none"> ◆ il modello F24 deve essere inviato esclusivamente tramite servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate ◆ Il credito di imposta non è fruibile e il relativo modello F24 è scartato qualora, all'atto del conferimento della delega F24 e secondo l'ordine cronologico di presentazione, il plafond residuo dello stanziamento¹⁰ risulti incapiente rispetto all'importo del credito stesso. Lo scarto è comunicato al soggetto che ha trasmesso il modello, tramite apposita ricevuta¹¹
	contributo	ricosciuto per il 100% spesa sostenuta
	limite spesa per singolo strumento	importo massimo di 50 euro per ogni strumento
	limite di spesa complessivo per il 2023	importo massimo di 80 milioni di euro ¹²
	Indicazione del credito in dichiarazione	Il credito è indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 31.12.2023 e in quella degli anni d'imposta successivi, fino a quando se ne conclude l'utilizzo .
MODALITÀ TRACCIABILE	Il pagamento del corrispettivo si considera effettuato con modalità tracciabile	

⁹ relativa all'adeguamento degli strumenti mediante i quali effettuare la memorizzazione e la trasmissione dei dati dei corrispettivi.

¹⁰ di cui all'art. 8 del D.L. 176/2022.

¹¹ consultabile attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate.

¹² Per il monitoraggio della spesa, l'Agenzia delle entrate comunica mensilmente al MEF l'ammontare dei crediti d'imposta utilizzati in compensazione tramite modello F24, dando esplicita segnalazione qualora le fruizioni operate, tenuto anche conto del relativo andamento, facciano ritenere prossimo il raggiungimento del limite di spesa di 80 milioni per l'anno 2023. Il rispetto del limite di spesa è comunque assicurato dal blocco preventivo delle compensazioni, mediante scarto del relativo F24 presentato in via telematica.

se avvenuto tramite gli strumenti individuati dall'apposito provvedimento¹³ del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Si considerano idonei a provare l'avvenuta effettuazione delle operazioni i seguenti **mezzi di pagamento**:

assegni bancari e postali, circolari e non ¹⁴
vaglia cambiali e postali ¹⁵
elettronici ¹⁶

A titolo meramente esemplificativo per i **pagamenti elettronici**:

- ◆ **addebito diretto**;
- ◆ **bonifico** bancario o postale;
- ◆ **bollettino postale**;
- ◆ **carte**
 - ✓ di debito,
 - ✓ di credito,
 - ✓ prepagate;

altri strumenti di pagamento elettronico disponibili, che consentano anche l'addebito in conto corrente.

UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è **utilizzabile** a partire **dalla prima liquidazione periodica IVA successiva al mese** in cui è stata **registrata la fattura** relativa all'adeguamento degli strumenti e sia stato pagato, con modalità tracciabile, il relativo corrispettivo.

Il **codice tributo** per l'utilizzo in **compensazione** del credito tramite **modello F24**, da presentare esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (Entratel / Fisconline), è il seguente:

¹³ [Provvedimento n. 73203 del 04.04.2018.](#)

¹⁴ Di cui al regio decreto 1736/1933.

¹⁵ D.P.R. 144/2001 con successive modificazioni e integrazioni.

¹⁶ Previsti all'art. 5 del D.lgs. 82/2005, secondo le linee guida emanate dall'Agenzia per l'Italia Digitale con determinazione n. 8/2014 del 22.01.2014 (punto 5).

	7032	<p>“Credito d'imposta per l'adeguamento degli strumenti utilizzati per la memorizzazione e la trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri - articolo 8 del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176”¹⁷.</p> <p>Il codice tributo deve essere esposto nella sezione “Erario” del Modello F24, nella colonna “importi a credito compensati”, ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna “importi a debito versati”.</p> <p>Nel campo “anno di riferimento” deve essere indicato l'anno di sostenimento della spesa (nel formato “AAAA”).</p> <p>All'utilizzo in compensazione del credito d'imposta non si applicano i limiti¹⁸:</p> <ul style="list-style-type: none"> ◆ di 2.000.000 euro annui per l'utilizzo in compensazione dei crediti, ◆ di 250.000 euro annui previsto per i crediti da indicare nel quadro RU del mod. REDDITI.
--	-------------	--

LA VARIAZIONE DEL CANONE DI LOCAZIONE IMMOBILIARE

Successivamente alla **stipula** e **registrazione** di un **contratto di locazione** può succedere che il **canone** subisca una **variazione in aumento** (ad esempio per adeguamento Istat), oppure in **diminuzione**, in caso di **accordo tra le parti**.

Di seguito si analizzano entrambe le ipotesi sotto un profilo fiscale e civilistico.

LA VARIAZIONE DEL CANONE DI LOCAZIONE IMMOBILIARE	
LOCAZIONI AD USO ABITATIVO	<p>Per far fronte alla svalutazione monetaria dei contratti di locazione è stato istituito il meccanismo dell'aggiornamento del canone o rivalutazione, che consiste nel ricalcolare periodicamente – di solito annualmente – l'ammontare del canone di locazione, aumentandolo in base alla variazione dell'indice ISTAT dei prezzi al consumo per famiglie di operai ed impiegati.</p> <p>La previgente normativa¹⁹ prevedeva espressamente che:</p>

¹⁷ Istituito con [Risoluzione n. 35 del 26 giugno](#).

¹⁸ di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, come aumentato dall'articolo 1, comma 72, della legge 30 dicembre 2021, n. 234.

¹⁹ L'art. 24 della Legge 392/1978.

- ◆ il canone di locazione fosse aggiornato anno per anno;
- ◆ l'aggiornamento avvenisse in misura pari al 75% della variazione ISTAT;
- ◆ l'aggiornamento così determinato decorresse dal mese successivo a quello in cui il locatore ne avesse fatta espressa richiesta a mezzo raccomandata al conduttore.

Successivamente alla suddetta disposizione, è **venuta meno la disciplina inderogabile** che fissava **il limite del 75%** e, per gli anni successivi²⁰, l'aggiornamento del canone di affitto non è stato più oggetto d'intervento normativo.

Pertanto, per i **nuovi contratti di locazione ad uso abitativo**²¹, le parti hanno **piena libertà** di stabilire se **inserire o meno una clausola contrattuale** che preveda **tale aggiornamento**.

La **conseguenza immediata** di tutto ciò è che:

qualora locatore e conduttore **non abbiano previsto** nel contratto l'**aggiornamento** del canone, il **proprietario non potrà richiedere** all'inquilino una **variazione dell'affitto**.

qualora locatore e conduttore **abbiano invece previsto nel contratto** l'**aggiornamento** del canone, l'**inquilino non potrà opporsi all'aggiornamento periodico**, purché esso avvenga nei modi specificati nel contratto stesso.

Nonostante non vi sia più una specifica disposizione normativa in relazione all'aggiornamento del canone di affitto, lo stesso, ancora oggi nell'**uso comune**, rimane legato alla **variazione ISTAT dei prezzi al consumo**.

AGGIORNAMENTO DEL CANONE	
Facoltativamente inserito in contratto	Qualora inserito nel contratto è vincolante per le parti



Tuttavia, mentre in base alla vecchia normativa l'incremento non poteva essere superiore al 75% della variazione ISTAT, oggi l'**aggiornamento può avvenire anche fino al 100%** della **variazione dei**

²⁰ Con Legge 431/1998.

²¹ Stipulati in vigore della Legge 431/1998.

prezzi al consumo.

Il **limite del 75%** dell'indice ISTAT resta ancora **valido limitatamente** ai **contratti convenzionati** (qualora si opti per l'inserimento nel contratto di una clausola che ne preveda l'aggiornamento).

Riguardo alle **modalità di comunicazione** (da parte del locatore al conduttore) della volontà di aggiornare il canone, dato il **vuoto normativo** si può ritenere che **non sia più necessario alcun preavviso** a mezzo **raccomandata**.

A tal proposito, si consiglia di **inserire direttamente** nel contratto di affitto una **clausola** simile alla seguente:

*[...] Il canone sarà **aggiornato ogni anno**, automaticamente e senza bisogno di richiesta del locatore, nella misura della **variazione assoluta** in aumento dell'ultimo **indice** dei prezzi al consumo accertato dall'**ISTAT** per le famiglie degli operai e degli impiegati, disponibile sulla Gazzetta Ufficiale.*



Si ricorda comunque che l'**opzione per la cedolare secca** comporta per il locatore l'**impossibilità di procedere ad aggiornamenti del canone** di locazione.

Nel caso in cui l'ISTAT rilevi un **indice negativo** ciò pone la questione del suo utilizzo: in proposito si ritiene che **non sia necessario effettuare un adeguamento "in riduzione" del canone**. Ciò in quanto l'aggiornamento del canone è stato istituito per far fronte alla svalutazione monetaria.

LOCAZIONI DIVERSE DA QUELLE A USO ABITATIVO

Alla luce delle diverse modifiche²² apportate alla normativa di riferimento, ad oggi si deduce chiaramente che **anche per le locazioni ad uso diverso da quello abitativo** (ad esempio uso industriale, artigianale, commerciale come negozi, studi professionali), le parti hanno **piena libertà di decidere se inserire o meno** nel contratto una clausola che preveda l'**aggiornamento del canone**.

²² l'art. 32 della Legge 392/1978 è stato modificato, prima dall'art. 1, comma 9-sexies della Legge 118/1985, successivamente dall'art. 41, comma 16-duodecies del D.L. 207/2008.



La disposizione di riferimento²³ prevede, infatti, che le parti “**possono**” e “**non devono**” necessariamente stabilire un eventuale **aggiornamento**.

Dunque, le variazioni in aumento del canone non possono essere superiori al 75% di quelle, accertate dall'ISTAT, dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati, se il contratto è stipulato per una **durata non superiore** a²⁴:

ANNI	CASISTICA
6	se gli immobili sono adibiti ad attività industriali, commerciali, artigianali e di interesse turistico
9	se gli immobili sono adibiti ad attività alberghiere, all'esercizio di imprese assimilate ²⁵ , o all'esercizio di attività teatrali

CONTRATTI DI DURATA NON SUPERIORE A	
6 anni	9 anni
Attività industriali, commerciali, artigianali, di interesse turistico	Attività alberghiere o teatrali
Variazioni in aumento dei canoni non superiore al 75% variazione ISTAT	

Qualora l'indice ISTAT da utilizzare sia **negativo**, si ritiene che **non vada effettuato un adeguamento “in riduzione”** del canone.

RIDUZIONE DEL CANONE DI LOCAZIONE

Richiedere la **riduzione dell'affitto** è sempre possibile e le motivazioni possono essere diverse. In presenza di accordo per la riduzione del canone di locazione (di immobile strumentale o abitativo) dal punto di vista **civilistico, non è richiesta la redazione di un nuovo contratto** (ma solo di un “addendum”, che regola detta riduzione).

Dal punto di vista fiscale l'operazione va esaminata sotto i seguenti aspetti:

²³ Art. 32 della Legge 392/1978.

²⁴ Quella prevista dall'art. 27, Legge n. 392/1978.

²⁵ Ai sensi dell'articolo 1786, Codice Civile.

- ◆ la tassazione **diretta**;
- ◆ la tassazione **indiretta**.

Sotto l'aspetto operativo la riduzione concordata dei canoni di locazione immobiliare **non comporta effetti fiscali** rilevanti in capo ai contraenti, dal punto di vista delle **imposte indirette**.

Ai fini delle imposte **dirette**, il locatore (in qualità di imprenditore o persona fisica privata) si trova a poter essere **chiamato a fornire la prova del minor imponibile** che andrà a dichiarare conseguentemente alla riduzione del canone pattuito.

A tal fine, sarà sufficiente a fornire detta prova, la **registrazione facoltativa dell'atto o un atto dotato di data certa** (ad esempio un atto scambiato tramite PEC tra locatore e conduttore), che è bene abbia data anteriore rispetto all'inizio della riduzione del canone

Più delicata è la situazione in cui all'**accordo di riduzione non sia stata attribuita "data certa"**.

La **giurisprudenza** più recente²⁶ è giunta a ritenere che l'**irrelevanza della registrazione non è priva di effetti anche in ambito Irpef**, applicando i medesimi criteri cui è giunta la precedente giurisprudenza, in relazione alla situazione opposta di obbligo di registrazione in presenza di risoluzione del contratto²⁷.

In sostanza, l'**esibizione della scrittura privata** non registrata, unitamente alla **dichiarazione dei redditi** ed al **bilancio** della società conduttrice regolarmente pubblicato costituiscono **prove precise e concordanti** atte a **dimostrare l'esistenza sostanziale** dell'**accordo di riduzione del canone**.



In attesa di conferme giurisprudenziali, è certamente consigliabile procedere o alla **registrazione facoltativa**, oppure all'**attribuzione della data certa** in relazione all'accordo di riduzione.

²⁶ CTR Lombardia, Sent. n. 5566/16/2019 del 30/12/2019.

²⁷ Cass. n. 22588/2012, n. 24444/2005, n. 12905/2007; CTR Toscana Sent. n. 1575/5/18 del 17.09.2018.

IL RIADDEBITO DELLE SPESE TRA PROFESSIONISTI E TRA IMPRESE

Soprattutto in tempi di crisi economica ed elevata inflazione è frequente che **più professionisti o più imprese** si trovino a **svolgere la propria attività** in forma autonoma **condividendo** però i medesimi **spazi** o le medesime **risorse** (dipendenti, utenze, fotocopiatrice eccetera), al fine di **ottimizzare i costi**.

In tale contesto si pone, però, il problema della **corretta gestione** sia ai fini delle **imposte dirette** che **IVA del riaddebito delle spese comuni**.

Analizziamo il corretto inquadramento fiscale delle **spese comuni più significative** (contratto di locazione, assunzione dipendenti, etc.) che, **soprattutto per i professionisti**, destano criticità operative di rilievo.

- **CASI IN CUI POSSONO VERIFICARSI SITUAZIONI DI CONDIVISIONE DELLE SPESE TRA PROFESSIONISTI E IMPRESE**

Nell'attuale contesto economico **accade sempre più spesso** che **imprese o professionisti** decidano di svolgere la propria attività in forma autonoma (cioè, non costituiti in associazione professionale) **condividendo i medesimi locali** e, talvolta, **risorse aggiuntive**.

Lato imprese, ciò può accadere nel caso di **mercati coperti** o per **più imprese al dettaglio** che in unico locale organizzano corner specializzati per prodotto, gestiti da imprenditori diversi.

Anche **nel mondo dei professionisti** gli **esempi** sono **numerosi**: più **avvocati, medici o commercialisti** decidono di strutturare la propria attività attraverso **un'organizzazione di risorse e di mezzi collettiva**, tale da comportare la condivisione degli strumenti necessari per lo svolgimento della professione e, in particolare, degli spazi in cui si opera (**studi professionali**).

A titolo di esempio, il caso di più architetti che operano ciascuno per proprio conto e con propria partita IVA e che dividono lo stesso studio usufruendo di servizi comuni la cui fornitura è intestata ad uno solo di essi.



Per **ragioni di praticità operativa**, queste forme d'impresa sovente **sono organizzate** in modo tale che **i beni e i servizi condivisi** ed utilizzati da più professionisti siano **riconducibili ad uno soltanto di essi** che ne sopporta il costo complessivo, per poi **riaddebitarlo proporzionalmente** ai colleghi.

Vediamo quindi il corretto inquadramento fiscale delle **spese comuni più significative** (contratto di locazione, assunzione dipendenti, etc.) che possono destare criticità operative di rilievo.

• COME GESTIRE IL RIADDEBITO DEL CONTRATTO DI LOCAZIONE

Il **contratto di locazione** rappresenta sicuramente una delle spese che più di frequente si sceglie di condividere, in particolar modo nelle grandi città.

Operativamente, le ipotesi di gestione del contratto di locazione sono due:

1)	contratto cointestato a tutti professionisti
2)	contratto intestato ad un solo professionista , il quale riaddebita agli altri le spese

Nel primo caso, il locatore rilascia una **distinta ricevuta per singolo conduttore**, indicato pro quota l'importo del **canone di competenza**.

Ove ciò possa costituire una criticità operativa, ad esempio in presenza di un numero elevato di professionisti, sembra possibile procedere anche con:

- ◆ la stampa di **più copie della medesima ricevuta**;
- ◆ **annotando su ciascuna** la quota parte di competenza del singolo professionista.

Il secondo caso è riconducibile, invece, all'ambito del **"mandato senza rappresentanza"**²⁸.



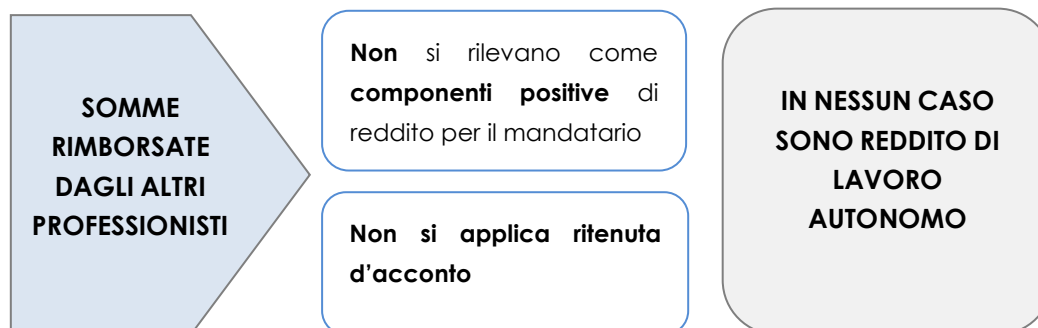
Tale tipologia contrattuale presuppone che **l'interposizione del mandatario non sia "trasparente"**. In pratica, gli effetti delle operazioni compiute dal mandatario (locatario) **non sono acquisiti direttamente** nella sfera giuridica dei mandanti (altri professionisti).

Sotto il **profilo fiscale**, verrà **emessa un'unica ricevuta al locatario** (mandatario) che procederà con l'emissione di **apposita fattura ai mandanti** (altri professionisti) per il riaddebito delle spese.

Ai fini delle **imposte sui redditi**²⁹, il trattamento fiscale dell'operazione può essere riassunto come di seguito:

²⁸ Art. 1705 del codice civile.

²⁹ Secondo quanto disposto dalla Circolare ADE 38/E/2010 le somme rimborsate dagli altri professionisti in nessun caso rientrano tra i redditi da lavoro autonomo.



Il **riaddebito**, pertanto, **non deve essere considerato un ricavo**, bensì uno **storno del costo sostenuto** dal professionista che risulterà pari alla differenza tra il costo complessivo per l'affitto ed il riaddebito effettuato nei confronti degli altri professionisti.

Ai fini IVA, è preferibile aderire alla soluzione proposta dall'Agenzia³⁰ secondo cui, osservato che l'operazione in questione ricade pur sempre nello schema del "**mandato senza rappresentanza**":

- ◆ il riaddebito delle spese anticipate dal mandatario al mandante assume la **stessa natura delle spese sostenute dal mandatario**;
- ◆ si realizza il **principio dell'omologazione** delle prestazioni ricevute tra il mandante e il mandatario e tra il mandatario e il terzo;
- ◆ l'operazione è soggetta a IVA **soltanto se l'imponibilità si verifica anche a monte**.



Nel caso di specie quindi, **l'emissione delle fatture di riaddebito** dovrebbe essere **esente da IVA**³¹, sulla **scorta del regime esenzione IVA del contratto di locazione** applicata a monte.

Tuttavia, **per completezza** deve rilevarsi che da **precedenti indicazioni dell'Agenzia**³², poteva desumersi un **orientamento opposto** rispetto a quello appena sopra esposto; in sostanza, dalla precedente interpretazione sembrava potersi desumere che il **riaddebito delle spese comuni fra professionisti non associati** dovesse essere **assoggettato ad IVA** indipendentemente dalla tipologia di spesa riaddebitata.

Da tale orientamento, però, **emergevano alcune criticità**; seguendo fedelmente tale interpretazione ci si sarebbe trovati infatti ad applicare l'imposta anche sui corrispettivi relativi ad

³⁰ Con il [principio di diritto n. 7 del 19.06.2020](#).

³¹ Ex art. 10, punto 8 del D.P.R. 633/1972.

³² [Circolare n. 58/E del 18.06.2001](#).

operazioni **escluse dal campo di applicazione dell'IVA** (ad esempio sul **canone di locazione** corrisposto nei confronti di un privato).

• COME GESTIRE LE SPESE DI UNA COLLABORAZIONE PROFESSIONALE CONDIVISA

L'assunzione di un **collaboratore** porta con sé alcune peculiarità specificamente inerenti alla **legislazione sul lavoro**, che richiedono una **disamina dedicata** rispetto al **trattamento di altre componenti**.

Se l'esigenza di ammortizzare il costo del lavoro rende spesso conveniente l'assunzione di un dipendente che **collabori simultaneamente con i diversi professionisti** che condividono il medesimo immobile (caso molto frequente per i **medici di medicina generale**), i profili di rischio specifico (Dvr, infortuni, etc.) della fattispecie rendono quasi obbligatorio che:

ciascun professionista assuma direttamente il ruolo di datore di lavoro nei confronti del dipendente (in proporzione all'impegno richiesto – es. numero pazienti serviti per i medici di base)

il lavoratore operi con più contratti di lavoro
--

per un numero totale di ore giornaliere, comunque, non superiore a otto
--

Sul **piano formale**, ogni professionista "**datore di lavoro**" dovrà procedere all'emissione di una **singola CU** e consegnarla al dipendente entro il **16 marzo** dell'anno successivo per certificare i redditi corrisposti.

Per una migliore gestione e coordinazione degli adempimenti amministrativi, è consigliato delegare ad un **singolo consulente del lavoro** la gestione di tutte le pratiche del lavoratore "condiviso".

Lato imprese è più frequente, invece, il ricorso al **distacco o prestito di personale**. Le Sezioni Unite hanno chiarito che tale fattispecie è **esclusa da Iva** a condizione che il **rimborso erogato dal distaccatario** sia pari al costo del personale sostenuto dal distaccante.

Qualora, invece, il rimborso sia inferiore o superiore all'importo sostenuto, **l'Iva è calcolata sull'intero importo del rimborso**³³.

³³ SS.UU. n. 23021 del 07.11.2011.



La Corte di Giustizia Ue³⁴ ha però sconfessato tale orientamento precisando che, ai fini IVA, **è irrilevante che il corrispettivo sia stato maggiore o inferiore ai costi**; ciò che rileva è **l'onerosità della prestazione**³⁵.

Non è conforme, dunque, col diritto comunitario la normativa italiana³⁶ che **esclude dall'assoggettamento ad Iva** i prestiti o distacchi di personale a fronte dei quali è versato **solo il rimborso del relativo costo**.

• COME GESTIRE IL RIADDEBITO DELLE ALTRE SPESE COMUNI

In caso di **riaddebito** di **costi diversi dai precedenti** (utenze, cancelleria, fotocopiatrice etc.), si pone innanzitutto il tema del corretto inquadramento **ai fini IVA** della fattispecie.

Per effetto della “finzione”³⁷, **il regime IVA applicato alle prestazioni ricevute** dal mandatario senza rappresentanza (professionista intestatario dei contratti/spese) dovrebbe applicarsi anche nell'ambito del rapporto con i mandanti³⁸, con **applicazione dell'IVA** soltanto se prevista nell'operazione originaria.

REGIME IVA APPLICABILE	
Operazione originaria	Riaddebito analitico
Imponibile IVA al 22%	Imponibile IVA al 22%
Imponibile IVA al 10%	Imponibile IVA al 10%
Imponibile IVA al 4%	Imponibile IVA al 4%
Non imponibile IVA	Non imponibile IVA
Esente art. 10 D.P.R. n. 633/1972	Esente art. 10 D.P.R. n. 633/1972
Esclusa IVA ex art. 15 D.P.R. n. 633/1972	Esclusa IVA ex art. 15 D.P.R. n. 633/1972

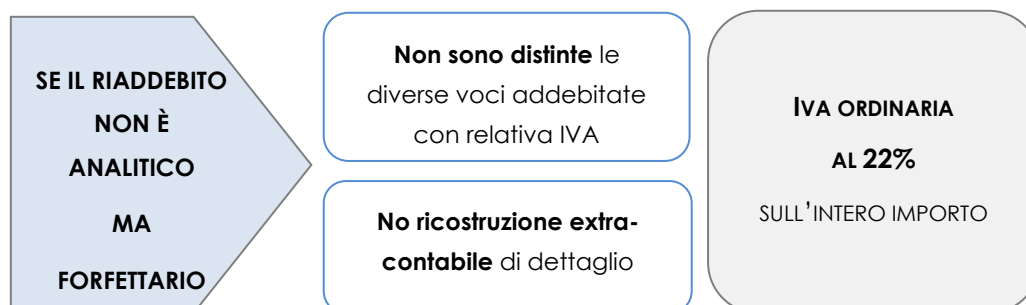
³⁴ Sentenza c-94/19 del 11.03.2020.

³⁵ Cfr. anche Cassazione sentenza 20613 del 28.06.2022 n. 20589 del 19.07.2021.

³⁶ Art. 8, comma 35 della Legge 67/1988.

³⁷ Prevista dall'art. 3, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972.

³⁸ [Risoluzione n. 117/E del 10.08.2004.](#)



Sulla scorta dei principi generali dell'imposta, le operazioni di riaddebito **non possono generare effetti distortivi** nell'applicazione del tributo.

Pertanto, in caso di **costi con IVA indetraibile in via oggettiva**³⁹ il professionista mandatario non deve sopportare l'onere dell'indetraibilità sull'acquisto dei servizi, restando neutrale alla fattispecie, di conseguenza:

- ◆ il mandatario **detrae integralmente l'iva** addebitatagli dal fornitore;
- ◆ l'**indetraibilità** dell'imposta grava **soltanto sul mandante** (che non detrae l'iva riaddebitata dal mandatario).

Ai fini reddituali, come sopra evidenziato, le somme rimborsate non assumono alcuna rilevanza, costituendo di fatto una variazione in diminuzione del costo complessivo sostenuto dall'intestatario dei contratti. Coerentemente, la giurisprudenza ha chiarito che le spese dello studio professionale (ad esempio: telefono, energia elettrica, segreteria) addebitate ai colleghi per l'uso in comune dei locali, **non possono essere dedotte integralmente dall'intestatario del contratto** (Cassazione, sentenza n. 16035/2015).

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, inoltre, il **costo sostenuto** può essere **dedotto solo per la parte di attività svolta** e non anche per la parte riaddebitata agli altri professionisti, e i professionisti che pagano il rimborso hanno diritto a **dedurre il costo nell'anno di sostenimento della spesa**, dato che nell'ambito del lavoro autonomo rileva il c.d. "**principio di cassa**"⁴⁰.

³⁹ Art. 19-bis1 del D.P.R. 633/1972.

⁴⁰ [Circolare n. 38/E del 23.06.2010.](#)

• QUANDO APPLICARE IL CONTRIBUTO INTEGRATIVO

Una questione di estrema rilevanza da considerare **in sede di riaddebito delle spese di studio da parte dei professionisti**, riguarda **l'applicazione o meno** della maggiorazione per il **contributo integrativo** alle casse previdenziali che, ove applicato, riverbera effetti anche **sulla determinazione della base imponibile ai fini IVA**.

La questione non può essere affrontata in via generale, in quanto **le singole casse professionali assumono posizioni diametralmente distinte**.



Gli iscritti all'Albo dei dottori Commercialisti, ad esempio, sono obbligati ad applicare una **maggiorazione del 4% su tutti i corrispettivi rientranti nel volume d'affari IVA** e versarne annualmente alla Cassa l'ammontare, indipendentemente dall'effettiva riscossione.

Atteso che il riaddebito delle spese comuni dello studio utilizzato da più professionisti non legati da alcun vincolo associativo:

- ◆ costituisce **un'operazione soggetta ad IVA**,
- ◆ deve essere **documentato mediante fattura**,

tale operazione rientra pacificamente nel computo del volume d'affari rilevante ai fini IVA⁴¹ e, pertanto, il relativo corrispettivo deve essere **assoggettato alla maggiorazione del 4%** per la contribuzione integrativa (a sua volta imponibile ai fini IVA).

La soluzione **è stata confermata** dalla stessa **Cassa nazionale dottori commercialisti** precisando che:

- ◆ il **contributo integrativo** deve essere applicato su **tutte le operazioni che rientrano nel volume di affari**;
- ◆ il **volume di affari** deve comprendere **anche i corrispettivi afferenti le parcelle** emesse tra professionisti anche a puro titolo di riaddebito di spese.

Tali considerazioni, come detto, **hanno però valenza specifica** e non generale; per le **casse professionali differenti** si renderà necessario procedere, di volta in volta, ad una **valutazione puntuale**.

*Le norme che regolamentano il **contributo integrativo della cassa forense**, ad esempio, **non prevedono l'obbligo di far rientrare tutti i corrispettivi nel volume d'affari**. Dal volume d'affari di un avvocato **sono esclusi, infatti, i redditi non***

⁴¹ Ex art. 20 del D.P.R. 633/1972.

riconducibili all'attività professionale, se prodotti nell'esercizio di attività che rimangono estranee a quella di avvocato.

Il riaddebito sarà quindi esonerato dal contributo integrativo del 4%.

Cassa Forense

• COME GESTIRE IL RIADDEBITO DELLE SPESE TRA IMPRESE

A differenza di quanto visto per i professionisti, **il riaddebito delle spese tra più imprese** che svolgano la loro attività in forma autonoma, nei medesimi spazi, **non pone particolari problemi**.

Sotto il **profilo civilistico**, il rapporto intercorrente tra l'impresa attiva e quella passiva del riaddebito deve essere inquadrato quale **mandato senza rappresentanza**⁴².

Ai fini dell'IVA, pertanto, operano le previsioni⁴³ che:

qualifica come prestazione di servizi l'operazione posta in essere **dal mandatario senza rappresentanza** che renda o riceva servizi per conto del mandante

in base ad una *fictio iuris* **omologa totalmente** ai servizi resi o ricevuti dal mandatario quelli da lui resi al mandante



In quest'ambito capita spesso di ricorrere **all'acquisto di servizi per conto di terzi**, solitamente i **clienti**.

Nel caso in cui le **anticipazioni** siano effettuate nell'ambito di un **mandato con rappresentanza**⁴⁴,

⁴² Come confermato con la R.M. dell'11 febbraio 1998 n. 6/E.

⁴³ Come previsto dell'art. 3, comma 3, del D.P.R. n. 633/1972.

⁴⁴ Art. 1704 del Codice civile.

e quindi in nome e per conto del cliente, i relativi rimborsi in esame non devono essere assoggettati ad IVA⁴⁵.

A tal fine è necessario che:

- ◆ le spese vengano **analiticamente documentate** (no rimborso forfettario complessivo);
- ◆ il documento di spesa contenga **l'intestazione al cliente**.

GIUSEPPE IANNIBELLI

⁴⁵ Secondo la previsione dell'articolo 15, comma 1, n. 3 del D.P.R. 633/1972 che esclude espressamente dalla base imponibile "le somme dovute a titolo di rimborso delle anticipazioni fatte in nome e per conto della controparte, perché regolarmente documentate".