n. 2 | 16.01.2023

Q S

Aggiornamento
Professionale
Settimanale

# quaderno settimanale

## Focus settimanale:

- **Le assegnazioni agevolate di beni immobili fuori campo Iva sono possibili**
- **Ampliata la platea dei beneficiari del bonus di 200 euro**
- **Settore edile – il reverse charge nelle prestazioni di subappalto – prima parte**
- **I nuovi limiti per la contabilità semplificata**
- **La rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni 2022**

Indice:


Flash di stampa 4

L'Agenzia interpreta 8

Il Giudice ha sentenziato ..... 12

In breve ..... 14

Le assegnazioni agevolate di beni immobili fuori campo Iva sono possibili ..... 14

Ampliata la platea dei beneficiari del bonus di 200 euro ..... 16

L'Approfondimento – 1 ..... 18

Settore edile – il reverse charge nelle prestazioni di subappalto – prima parte ..... 18

L'Approfondimento – 2 ..... 29

I nuovi limiti per la contabilità semplificata ..... 29

L'Approfondimento – 3 ..... 39

La rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni 2022 ..... 39

**Comitato scientifico:**

*Burzacchi Francesco*
*Cannatà Giuseppe*
*Capodicasa Francesco*
*Costa Francesco*
*Costa Gianfranco*
*De Stefani Alberto*
*Marcolla Alessandro*
*Moro Nicola*
*Tatone Alessandro*
*Trevisan Michele*
*Ziantoni Daniele*
*Ugo Oscar*

Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Associazione SERCONTEL sono soggetti a copyright.
Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Associazione SERCONTEL è vietato.
La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

SerConTel.IT

**Associazione Ser.Con.Tel. -** Viale San Concordio, 738 - 55100 Lucca (LU) - C.F. e P.IVA 02372220463
web: www.sercontel.it mail. info@sercontel.it

# Flash di stampa

| | | |
|---|---|---|
| Incentivi all'acquisto della casa | IL SOLE 24 ORE 09.01.2023 | La legge di Bilancio 2023 permette di portare in detrazione dall'Irpef in 10 anni il 50% dell'Iva pagata per l'acquisto di unità in classe energetica A o B. Un ulteriore vantaggio è riservato ai giovani con meno di 36 anni e Isee non superiore a 40.000 euro i quali possono comprare, entro il 31.12.2023, un'abitazione da destinare a prima casa pagando l'imposta di registro del 2% (in caso di acquisto da un privato) o l'Iva al 4% se a vendere è un'impresa, oltre all'imposta ipotecaria e a quella catastale e all'imposta sostitutiva sul mutuo dello 0,25%. |
| Rimpatrio utili black-list | IL SOLE 24 ORE 09.01.2023 | La legge di Bilancio 2023 stabilisce che per i soggetti imprenditori residenti in Italia, gli utili e le riserve di utili delle partecipate residenti in Stati a regime fiscale privilegiato (di cui all'art. 47-bis Tuir), possono essere assoggettati a tassazione con imposta sostitutiva, che può diventare ancora più vantaggiosa in caso di "rimpatrio" in Italia dei dividendi. |
| Indeducibilità costi black-list | IL SOLE 24 ORE 09.01.2023 | La legge di Bilancio 2023 reintroduce la normativa antielusiva specifica sull'indeducibilità dei costi cosiddetti "black-list". |
| Trasformazione agevolata in società semplice | IL SOLE 24 ORE 09.01.2023 | La legge di Bilancio 2023 prevede la possibilità di trasformazione agevolata in società semplici per le società commerciali. |
| Restituzione aiuti Covid in eccesso per imprese turistiche | IL SOLE 24 ORE 10.01.2023 | La legge di Bilancio 2023 individua le modalità di restituzione agevolata degli aiuti Covid in eccesso ricevuti dalle imprese turistiche durante il Covid, anche se per Federturismo è necessario prevedere la restituzione in forma rateale. |
| Definizione liti pendenti in Cassazione | IL SOLE 24 ORE 10.01.2023 | Il 16.01.2023 scade il termine per fruire della definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione ex art. 5 L. |

| | | |
|---|---|---|
| | | 130/2022, dove i contribuenti che non sono stati integralmente soccombenti nei gradi di merito, possono definire in via agevolata le liti fiscali pendenti innanzi alla Corte di Cassazione attraverso il pagamento di determinati importi, correlati al valore della lite. |
| Nessun utilizzo di crediti fiscali per sanatorie fiscali | ITALIA OGGI 10.01.2023 | Per aderire alle varie definizioni agevolate delle controversie tributarie previste dalla legge di Bilancio 2023 non si può usare in compensazione eventuali crediti fiscali vantati dal contribuente, ex art. 17 D.Lgs. 241/1997. Non è invece sempre esclusa la possibilità di utilizzare i crediti fiscali per altre misure che costituiscono la c.d. pace fiscale, come ad esempio, la sanatoria delle irregolarità formali prevista dall'art. 1, c. 166 L. 197/2022, la definizione degli avvisi bonari e la rottamazione-quater. |
| Proroga bonus barriere architettoniche | ITALIA OGGI 10.01.2023 | L'art. 1, c. 365 L. 197/2022 ha prorogato al 31.12.2025, la possibilità di fruire del bonus 75%, detraibile in 5 quote annuali, per l'abbattimento o l'eliminazione delle barriere architettoniche. |
| Reddito di cittadinanza | ITALIA OGGI 09.01.2023 | Il reddito di cittadinanza nel 2023 sarà erogato per soli 7 mesi, fatti salvi i nuclei con persone disabili, minorenni o con almeno 60 anni, ai quali è confermata l'attuale durata di 18 mesi, comunque non oltre il prossimo 31.12.2023, data a partire dalla quale è prevista la scomparsa del sussidio e l'abrogazione della normativa. |
| Aiuti contro il caro energia | ITALIA OGGI 09.01.2023 | Con il D.L. 198/2022, tra le altre misure, il legislatore ha bloccato il costo dell'energia in bolletta fino al 30.06.2023 e per questo motivo fino a tale data le imprese fornitrici di energia elettrica e gas naturale non possono modificare unilateralmente le condizioni generali del contratto di fornitura di energia elettrica e gas naturale. |
| Superbonus 110% per villette unifamiliari | IL SOLE 24 ORE 11.01.2023 | Il decreto Aiuti-quater (D.L. 176/2022), in fase di conversione alla Camera, contiene la ridefinizione delle scadenze per i soggetti che vogliano usufruire dell'ultima |

| | | |
|---|---|---|
| | | possibilità di utilizzare la detrazione Superbonus al 110% per villette unifamiliari e unità indipendenti con accesso e impianti autonomi. In questo modo, i soggetti che hanno effettuato il 30% dei lavori al 30.09.2022, avranno tempo fino al prossimo 31.03.2023. |
| Estinzione delle liti pendenti | ITALIA OGGI 11.01.2023 | Ai sensi dell'art. 1, cc. 186-205 L. 197/2022 relativo alla definizione delle controversie tributarie ove la controparte è l'Agenzia delle Entrate ovvero l'Agenzia delle Dogane, con il deposito entro il 10.07.2023 della domanda e dell'attestazione di versamento si verifica la fine della controversia. Tuttavia, l'ente ha la possibilità di notificare il diniego alla definizione entro il 31.07.2024, il quale costituirà un atto impugnabile. |
| Controllo partite Iva "apri e chiudi" | ITALIA OGGI 11.01.2023 | Nel caso di cessazione d'ufficio della partita Iva ai sensi delle nuove disposizioni, la stessa può essere richiesta dal medesimo soggetto, come imprenditore individuale, lavoratore autonomo o rappresentante legale di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica solo dopo il rilascio di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per la durata di 3 anni dalla data del rilascio e per un importo non inferiore a 50.000 euro. |
| Superbonus, cessione dei crediti e garanzie | IL SOLE 24 ORE 13.01.2023 | Con l'approvazione della legge di conversione del decreto Aiuti-quater è stato definito il nuovo calendario del superbonus. Per poter invece beneficiare dello "spalma crediti" serve attendere l'intervento dell'Agenzia delle Entrate. Sono già operative invece la garanzia Sace per le imprese di costruzioni in crisi di liquidità e la norma sulle cessioni dei crediti che porta da 4 a 5 i passaggi possibili. |
| Crediti di imposta energia | IL SOLE 24 ORE 13.01.2023<br><br>ITALIA OGGI 13.01.2023 | La legge di conversione del D.L. 176/2022, definitivamente approvata, consente anche per il mese di dicembre, il calcolo di alcuni crediti di imposta per contrastare l'aumento dei costi dell'energia elettrica e del gas in capo alle imprese. Sono posticipati al |

| | | |
|---|---|---|
| | | 30.09.2023 i termini per il relativo utilizzo e la relativa cessione, anche con riferimento ai precedenti crediti di imposta (relativi al 3° trimestre 2022 e ai mesi di ottobre e novembre 2022). Entro il 16 marzo deve essere effettuata la comunicazione all'Agenzia delle Entrate. |
| Ravvedimento speciale | ITALIA OGGI 13.01.2023 | Considerando che non è possibile avvalersi del ravvedimento speciale di cui all'art. 1, c. 178 L. 197/2022 dopo la notifica di un accertamento, in alcune situazioni potrebbe essere opportuno presentare una dichiarazione integrativa dei periodi di imposta accertabili in tempi rapidi. Sembra dunque possibile presentare una dichiarazione integrativa e pagare le somme dovute con il ravvedimento, tenendo conto delle sanzioni nella misura di 1/18 del minimo. |
| Fringe benefit | ITALIA OGGI 13.01.2023 | L'art. 5, c. 1 D.L. 176/2022 stabilisce che le somme erogate dal datore di lavoro al dipendente come fringe benefit, sono escluse dal reddito imponibile ai fini dell'Irpef entro il limite complessivo di 3.000 euro. |
| Cessione dei crediti rateizzati | ITALIA OGGI 14.01.2023 | La legge di conversione del DL. 176/2022 ha stabilito che è possibile rateizzare il credito derivante dall'opzione per la cessione o per lo sconto in fattura in 10 quote annuali di pari importo, invece che delle 4 o 5 rate previste in precedenza, per i crediti ceduti con comunicazioni inviate all'Agenzia delle Entrate entro il 31.10.2022. Inoltre i prestiti bancari a favore delle imprese edili collocate sul territorio italiano che fruiscono del superbonus, sono garantite da Sace. |

# L'Agenzia interpreta

| | | |
|---|---|---|
| Regimi di Patent box | INTERPELLO N. 2 DEL 04.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, conferma che è possibile continuare a usufruire del vecchio regime di patent box (optato antecedentemente al 2021). |
| Emissione note di variazione nel piano attestato di risanamento | PRINCIPIO DI DIRITTO N. 1/2023 | L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto ha precisato che la nota di variazione in aumento va emessa soltanto a fronte del pagamento, totale o parziale, del corrispettivo che ha costituito oggetto della precedente nota di variazione in diminuzione, anche in caso di inefficacia dell'accordo transattivo stipulato nell'ambito di un piano attestato di risanamento. |
| Compensazione crediti d'imposta | INTERPELLO N. 8 DEL 10.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che, ai fini dei crediti d'imposta energia, il pagamento dell'Ires tramite acconto non può in alcun modo consentire rimborsi o trascinamenti del termine per la compensazione del 30.06.2023. Questo anche nel caso in cui l'acconto versato ecceda quanto dovuto, ferma restando la legittimità del metodo di calcolo previsionale per l'acconto ma solo se il relativo ammontare supera quanto sarebbe dovuto utilizzando il metodo storico. |
| Iva per realizzazione e commercializzazione di protesi dentarie | INTERPELLO N. 6 DEL 10.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, in quanto prestazione sanitaria, la fabbricazione da parte del laboratorio odontotecnico per conto della società committente, sulla base delle esigenze del paziente di protesi dentarie personalizzate è esente da Iva. La successiva cessione agli studi dentistici posta in essere da tale società, invece, è imponibile Iva con l'aliquota del 4%. |
| Contratto estimatorio | INTERPELLO N. 10 DEL 11.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il contratto estimatorio con durata superiore ai 24 mesi, anche se di fatto non si è ancora perfezionato il trasferimento della proprietà, richiede l'emissione della fattura dopo un anno |

| | | |
|---|---|---|
| | | dalla consegna ed il conseguente versamento dell'Iva. |
| Dichiarazione Iva precompilata | PROVVEDIMENTO N. 9652/2023 | L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha esteso il periodo sperimentale della dichiarazione Iva precompilata a tutto il 2023. |
| Sterilizzazioni, riduzioni e incrementi di patrimonio per l'Ace | INTERPELLO N. 13 DEL 12.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che le sterilizzazioni e le riduzioni dell'Ace 2021 vanno imputate prioritariamente agli incrementi dello stesso anno che eccedono la soglia di 5 milioni, non intaccando la base dell'agevolazione potenziata. |
| Raccolta fondi ed esenzione Iva | INTERPELLO N. 11 DEL 12.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che le attività di raccolta fondi, fatturate a una Sgr che gestisce un fondo di private debt, si ritengono esenti da Iva ex art. 10, c. 1, n. 1 D.P.R. 633/1972. |
| Riorganizzazione con alternativa conferimento tassato | INTERPELLO N. 14 DEL 12.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che si ritengono abusive alcune operazioni concatenate, tra cui un conferimento di partecipazioni neutrale, se l'alternativa a queste è un conferimento tassato in capo ai soci. |
| Contributi per imprese alluvionate soggetti a ritenuta | INTERPELLO N. 16 DEL 12.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che i contributi erogati alle imprese a seguito di danni causati dall'alluvione vanno assoggettati a ritenuta del 4%. |
| Iva prodotti editoriali on-line | INTERPELLO N. 12 DEL 12.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che fornire in modo automatizzato prodotti editoriali online, con accesso alla relativa banca dati, è una prestazione di servizi elettronici e per questo motivo soggetta a Iva in Italia se resa a consumatori stabiliti nel territorio dello stato, in base all'art. 7-octies Dpr 633/1972. Inoltre, se i prodotti hanno il codice ISSN, l'imposta è dovuta con l'aliquota del 4%. |

| | | |
|---|---|---|
| Bonus carburante ai dipendenti | INTERPELLO N. 15 DEL 12.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, consente anche ai dipendenti di una società a capitale interamente pubblico di beneficiare del bonus carburante. |
| Definizione agevolata avvisi bonari e comunicazioni di irregolarità | CIRCOLARE N. 1/E DEL 13.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che la definizione agevolata degli avvisi bonari si applica alle comunicazioni che riguardano le dichiarazioni relative agli anni 2019, 2020 e 2021. Il documento illustra anche le altre possibilità offerte dalla norma, come la definizione agevolata delle rateazioni in corso al 1.01.2023 e la possibilità di estendere da 8 a 20 rate trimestrali i piani di rateazione dei debiti emergenti dal controllo delle dichiarazioni. |
| Servizi di ricarica delle auto elettriche | INTERPELLO N. 27 DEL 13.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che i servizi di ricarica delle auto elettriche costituiscono un'operazione composita e unitaria ai fini Iva, dove la fornitura dell'energia è l'operazione principale che stabilisce le regole ai fini della territorialità dell'operazione. |
| Modello dichiarazione Iva 2023 | PROVVEDIMENTO N. 11378 DEL 13.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha approvato la versione finale del modello di dichiarazione Iva 2023, che potrà essere trasmesso dal 1.02 al 2.05.2023. |
| Super Ace e scissione | INTERPELLO N. 22 DEL 13.01.2023<br><br>INTERPELLO N. 30 DEL 13.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la prima risposta, ha chiarito che in caso di scissione il limite di 5 milioni previsto per la super-Ace può essere usufruito distintamente da ciascuna società coinvolta. Con la seconda risposta invece, in regime di consolidato fiscale, l'Ace, può non essere trasferita alla fiscal unit nei limiti necessari per far emergere una imposta pari a crediti e ritenute ma non agli oneri detraibili. |
| Interessi passivi e ROL | INTERPELLO N. 19 DEL 13.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che se è stato operato il riaddebito degli interessi dalla consortile ai suoi soci, le regole di deducibilità degli interessi passivi in base al meccanismo del |

| | | |
|---|---|---|
| | | Rol si applicano direttamente sui singoli consorziati. |
| Obbligo di fatture per cessioni di beni in regime di deposito doganale | PRINCIPIO DI DIRITTO N. 2 DEL 12.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto, ha sancito l'obbligo di fattura senza eccezioni per le cessioni di beni in regime di deposito doganale. Il documento deve essere quindi emesso da tutti i soggetti passivi dell'Iva, anche se non residenti in Italia. |
| Bonus solo alle imprese gasivore | INTERPELLO N. 18 DEL 13.01.2023<br><br>INTERPELLO N. 24 DEL 13.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con le risposte ha precisato che non spetta il bonus se l'attività prevalente non è gasivora in base al decreto Mite. Non è quindi sufficiente che l'impresa svolga alcune attività a forte consumo di gas. |
| Costruzione in economia e iper-ammortamento | INTERPELLO N. 21 DEL 13.01.2023 | L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che l'investimento considerato "costruzione in economia" ai fini dell'iper-ammortamento va valutato nei suoi elementi giuridici e fattuali, in quanto è possibile riqualificare la fattispecie in una serie autonoma di più acquisti di beni. |

# Il Giudice ha sentenziato

| | | |
|---|---|---|
| Sponsorizzazione di associazione sportiva dilettantistica | CORTE DI CASSAZIONE N. 38124/2022 | La Cassazione considera spese di pubblicità con presunzione legale "assoluta" la sponsorizzazione verso Asd, con irrilevanza della verifica dell'inerenza, in quanto ricompresa "fino alla soglia normativamente fissata". |
| Rateazione di debiti tributari e prescrizione | CORTE DI CASSAZIONE N. 37389/2022 | La Cassazione ha sancito che la richiesta di rateazione di debiti tributari, unitamente ai pagamenti, anche parziali dei ratei, interrompe la prescrizione e il nuovo termine decorre dalla scadenza delle singole rate. |
| Dolo eventuale per dichiarazione fraudolenta | CORTE DI CASSAZIONE N. 42606/2022 | La Cassazione ha precisato che il dolo eventuale è sufficiente a integrare il "delitto di dichiarazione fraudolenta mediante uso di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti", previsto e punito all'art. 2 D.lgs. 74/2000. |
| Detrazione Iva per acquisto fabbricati abitativi | CORTE DI CASSAZIONE N. 35256/2022 | La Cassazione, considerando che il generale diniego della detrazione di cui all'art. 19 D.P.R. 633/1972 è contrario ai principi comunitari, ha stabilito che la detrazione va negata solo nel caso in cui i costi siano sostenuti dal consumatore finale quale "utilizzatore in proprio" del bene immobile o nel caso di utilizzo promiscuo da parte del soggetto passivo d'imposta. |
| Società cartiera e associazione a delinquere | CORTE DI CASSAZIONE N. 549/2023 | La Cassazione ha stabilito che i soci della società cartiera, costituita solamente per emettere fatture false, possono essere condannati per evasione fiscale e associazione a delinquere. |
| Sequestro preventivo e credito d'imposta da superbonus | CORTE DI CASSAZIONE N. 40865/2023 | La Cassazione ha chiarito che il sequestro preventivo impeditivo può essere disposto quando la libera disponibilità della cosa pertinente al reato può aggravare o protrarre le conseguenze del reato o agevolare la |

| | | |
|---|---|---|
| | | commissione di altri reati. |
| Rimborso euro ritenuta dopo voluntary | CORTE DI CASSAZIONE N. 798/2023 | La Cassazione ha sancito la legittimità del diritto al rimborso dell'euro ritenuta anche per il contribuente che ha aderito alla voluntary disclosure del 2015. |
| Annullamento contratto preliminare per errore sul valore dell'oggetto | CORTE DI CASSAZIONE N. 639/2023 | La Cassazione ha sancito che non è possibile accogliere la domanda di annullamento di un contratto preliminare per errore sul valore dell'oggetto, avanzata in giudizio dal promissario acquirente che si è reso conto successivamente di avere comprato un'area non edificabile, avendo invece firmato la promessa d'acquisto con l'implicita intenzione di procedere poi all'edificazione della propria abitazione. |
| Prova a carico del Fisco | CORTE DI GIUSTIZIA TRIBUTARIA DI 1° GRADO DI REGGIO EMILIA N. 293 | La Corte di Giustizia Tributaria di Reggio Emilia ha chiarito che le nuove disposizioni normative che impongono all'ufficio finanziario di provare nel corso del giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato ha carattere processuale, e per questo motivo va applicato a tutti i giudizi in corso. |

# In breve

## Le assegnazioni agevolate di beni immobili fuori campo Iva sono possibili

*Di Francesco Costa*

La Legge di bilancio 2023 (L.197/2022) ha riproposto la possibilità di assegnare o cedere in via agevolata i beni immobili ai soci entro il prossimo 30 settembre 2023.

Le assegnazioni di immobili sono estranee dal campo di applicazione dell'Iva se la società li ha acquistati senza Iva (da privato, prima del 01.01.1973) o senza aver detratto per intero l'Iva, mentre le cessioni rientrano in ogni caso nel campo di applicazione dell'Iva (esenti o imponibili).

In merito alle assegnazioni, la circolare 26/E/2016, richiamando la circolare 40/E/2002, precisa che, in aderenza alle disposizioni della Direttiva 2006/112/CE (articolo 16) ed all'orientamento espresso dalla Corte di Giustizia UE (causa C-322/99 e C-323/99), l'assegnazione realizza una fattispecie di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa, rendendosi quindi applicabili le disposizioni sull'autoconsumo di beni contenute nell'articolo 2, comma 2, n. 5, D.P.R. 633/1972, secondo cui costituiscono operazioni fuori campo Iva anche le assegnazioni dei beni (tra questi gli immobili) per i quali non è stata operata all'atto dell'acquisto la detrazione dell'imposta.

Si tratta quindi, di una deroga all'ordinario principio secondo cui le assegnazioni dei beni ai soci sono operazioni assimilate alle cessioni di beni ai fini Iva.

Rientrano nell'ambito di esclusione le seguenti fattispecie:

- acquisti effettuati presso soggetti privati, ovvero prima dell'introduzione dell'Iva (ante-01.01.1973),
- acquistati o importati senza diritto alla detrazione dell'imposta (indetraibilità totale del tributo).

È bene evidenziare come la circolare 26/E/2016 abbia precisato che l'assegnazione rimanga fuori campo Iva anche nell'ipotesi in cui, dopo l'acquisto senza Iva, la società abbia eseguito sul bene degli interventi di riparazione e di recupero edilizio (migliorativi dell'immobile), ferma restando la necessità di operare la rettifica della detrazione dell'Iva detratta su tali migliorie se non sono trascorsi dieci anni dall'ultimazione dei lavori.

Va osservato che la qualificazione di operazione fuori campo Iva è limitata alle assegnazioni di beni, poiché se la società intende procedere con la cessione agevolata l'operazione rientra in ogni caso nel campo di applicazione dell'imposta, potendosi qualificare come esente o imponibile in ragione del soggetto cedente o della presenza di eventuali opzioni per l'applicazione dell'imposta nell'atto di compravendita.

Per tali operazioni, infatti, la qualifica di soggetto Iva in capo alla società cedente determina in ogni caso la qualifica di operazione rilevante ai fini Iva.

L'esclusione da Iva dell'assegnazione ai soci porta con sé importanti conseguenze ai fini dell'applicazione degli altri tributi indiretti sull'operazione stessa.

Nello specifico, l'assegnazione agevolata fuori campo Iva comporta l'applicazione in ogni caso dell'imposta di registro proporzionale nella misura del 4,5% (o dell'1% se in capo all'assegnatario di immobile abitativo sussistono i requisiti "prima casa") e le imposte ipotecarie e catastali nella misura di euro 50 ciascuna, anche se l'immobile è strumentale. Al contrario, se l'assegnazione è esente da Iva è necessario operare la seguente distinzione: se l'immobile è abitativo si rende dovuta l'imposta di registro nella misura del 4,5% o dell'1% (rispettivamente metà dell'aliquota ordinaria e di quella applicabile in presenza dei requisiti "prima casa" in capo al socio assegnatario), e le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura pari ad euro 50 ciascuna; se l'immobile è strumentale le imposte in questione (registro, ipotecaria e catastale) sono dovute nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

## Ampliata la platea dei beneficiari del bonus di 200 euro

*di Alberto De Stefani*

Il decreto interministeriale n. 6 del 07.12.2022 pubblicato nei giorni scorsi dal Ministero del Lavoro, integrando quanto inizialmente stabilito dal DM del 19 agosto 2022, chiarisce che per beneficiare del bonus di 200 euro, oltre che degli ulteriori 150 euro, non è necessario essere titolare di una partita Iva per essere considerati un lavoratore autonomo o professionista. Per questo motivo, il bonus spetta anche a questi soggetti privi di partita Iva.

Il Fondo per finanziare l'indennità riconosciuta a lavoratori autonomi e professionisti era stato stanziato dall'art. 33 del DL. 50/2022 mentre la sua concreta attuazione la si deve al DM 19.08.2022 che ha previsto l'importo di 200 euro, il requisito del reddito non superiore a 35.000 euro nel 2021 e le modalità di presentazione delle domande, ripartendo le risorse disponibili tra l'INPS e le Casse di previdenza private.

L'art. 20 del DL. 144/2022 ha poi stabilito che i soggetti che avevano beneficiato della somma di 200 euro ai sensi dell'art. 33 del DL. 50/2022, avevano diritto ad altri 150 euro a condizione che il reddito percepito complessivo non superasse i 20.000 euro.

L'art. 2 del DM 19.08.2022, al secondo comma, stabiliva inoltre che i percipienti dovevano, alla data del 18.05.2022, essere già iscritti alla rispettiva gestione previdenziale INPS o alla Cassa di previdenza privata e di avere, alla stessa data, una partita Iva attiva. Al successivo comma 3 era richiesto che, sempre entro il 18 maggio, fosse stato effettuato almeno un versamento per la contribuzione dovuta alla gestione di iscrizione per la quale spetta l'indennità, con competenza a partire dal 2020 (il comma 3 non riguarda i soggetti che non dovevano effettuare alcun versamento entro il 18 maggio). Infine, al comma 6, venivano esclusi dal bonus i soggetti che avevano percepito le somme stabilito dagli artt. 31 e 32 del DL. 50/2022.

Sembra dunque che senza la titolarità di una partita Iva non si possa beneficiare né della somma di 200 euro né tantomeno dell'integrazione di 150 euro. Su questo punto, la circolare pubblicata dall'INPS n. 103/2022 precisava che il requisito della titolarità della partita Iva non riguardava gli iscritti alla gestione autonoma come coadiuvanti o coadiutori in quanto, a meno che il titolare dell'impresa non avesse una partita Iva attiva, non potevano beneficiare delle somme. Discorso simile anche per i soci di società o

componenti degli studi associati, dove la titolarità della partita Iva andava verificata in capo alla società/studio associato.

Come precisato dalla stessa circolare n. 103, quindi, i lavoratori iscritti alle gestioni autonome in qualità di titolari e i rispettivi coadiuvanti e coadiutori, ai quali non occorreva la partita Iva per svolgere l'attività, non possono beneficiare dei complessivi 350 euro.

Questa criticità è stata superata inserendo l'art. 2-bis al DM 19 agosto 2022, il quale ha previsto che l'indennità di 200 euro e l'integrazione di 15 euro vadano riconosciute anche ai soggetti non titolari di partita IVA.

L'indennità è quindi ora riconosciuta agli autonomi e ai professionisti senza partita IVA alle condizioni stabilite dal DM n. 6 del 07.12.2022: per beneficiare dell'indennità di 200 euro occorre aver percepito nel 2021 un reddito inferiore a 35.000 e in aggiunta, se il reddito non supera 20.000 euro, si ha diritto all'integrazione di 150 euro.

È necessario attendere le istruzioni da parte dell'INPS e delle casse di previdenza private affinché questi soggetti possano presentare le rispettive domande.

# L'Approfondimento – 1

## Settore edile – il reverse charge nelle prestazioni di subappalto – prima parte

*di Alessandro Marcolla*

### PREMESSA

Come noto, a partire dal 1.1.2007 il meccanismo del "***reverse charge***" è stato esteso dall'art. 35, comma, 5 del DL n. 223/2006 anche "***alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di manodopera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori nei confronti delle imprese che svolgono l'attività di costruzione o ristrutturazione di immobili ovvero nei confronti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore***"[1].

Con la disposizione in oggetto il Legislatore ha di fatto messo un punto ai frequenti fenomeni di evasione che si registravano nel settore edile. Fenomeni che nella maggioranza dei casi erano contraddistinti dal mancato versamento dell'IVA addebitata dall'appaltatore al subappaltatore.

Di seguito l'analisi della tematica.

### IL MECCANISMO DELL'INVERSIONE CONTABILE (REVERSE CHARGE)

Evidenziamo, anzitutto, che nel 2007 il "***reverse charge***" non rappresentava una novità del sistema IVA. Prima dell'utilizzo nel campo edile questo strumento era, infatti, già stato adottato in altri settori, quali: oro, rottami e semilavorati di materiali ferrosi.

Premesso ciò, rileviamo che l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile (***reverse charge***) nel settore edile comporta che:

- le prestazioni rese dal subappaltatore devono essere fatturate da questo soggetto senza applicazione dell'IVA;
- l'appaltatore deve annotare le fatture sia nel registro degli acquisti, che nel registro delle vendite.

[1] **Si veda in tal senso l'art. 17, comma 6, lett. a) del DPR n. 633/1972.**

In merito ai soggetti destinatari della norma precisiamo, invece, che il "***reverse charge***" si applica:

- alle prestazioni di servizi, compresa la prestazione di mano d'opera, rese nel settore edile da soggetti subappaltatori;
- alle imprese che svolgono attività di costruzione o ristrutturazione di immobili, a patto che si tratti dell'appaltatore principale o di un altro subappaltatore.

Osserviamo, inoltre, che con l'adozione di questo sistema viene effettivamente scongiurato il pericolo di frodi.

A ben vedere, infatti, in assenza di "***reverse charge***" il subappaltatore addebita l'imposta al committente nella fattura emessa e quest'ultimo la detrae. È ovvio, quindi, che se il subappaltatore non versa l'IVA il Fisco subisce un danno erariale difficilmente contrastabile.

Diversamente, applicando il meccanismo dell'inversione contabile:

- il subappaltatore non deve versare alcuna imposta, perché questa non viene addebitata in fattura;
- il committente non detrae alcuna IVA, dato che l'imposta viene registrata sia nel libro IVA acquisti, che in quello delle vendite.

Pertanto, il comportamento dei due operatori si neutralizza e per l'Erario non può verificarsi nessuna perdita di gettito.

Segnaliamo, infine, che il "***reverse charge***" non può applicarsi:

- se la prestazione viene eseguita da un soggetto che adotta il regime forfetario o quello dei minimi;
- in tutti i casi in cui il committente della prestazione è un soggetto privato.

### I PRESUPPOSTI APPLICATIVI DEL "REVERSE CHARGE"

Come chiarito dall'Amministrazione Finanziaria nel documento di prassi n. 37/E/2006, per poter applicare i dettami dell'art. 17, comma 6, lett. a) del DPR n. 6333 alle prestazioni di subappalto edile è necessario soddisfare alcune condizioni. Più precisamente:

- la prestazione deve essere riconducibile al settore edile;
- deve essere rispettato lo schema negoziale del subappalto.

**LA RICONDUCIBILITÀ DELLA PRESTAZIONE DI SUBAPPALTO AL SETTORE EDILE**

Per l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile nel settore edile è necessario verificare per prima cosa che la prestazione sia riconducibile al campo edile.

Pertanto, deve trattarsi di una prestazione avente carattere edilizio, ed essere ricompresa tra quelle individuate dal gruppo "***F***" (Costruzioni) e più specificatamente dai codici "***41***" (Costruzioni di edifici), "***42***" (Lavori di ingegneria civile) e "***43***" (Lavori di costruzione specializzati) della **tabella ATECOFIN 2007**.

Ebbene, considerate le variazioni operate per raccordare la vecchia tabella **ATECOFIN 2004** con quella 2007, allo stato attuale risulta che le attività precedentemente rientranti nella **sezione** "***F***" della tabella **ATECOFIN 2004** sono ad oggi identificate dai codici attività riportati nella sottostante tabella.

| CODICE ATECOFIN 2004 (*) | CODICE ATECO 2007 (6 cifre) | Descrizione Ateco 2007 (6 cifre) |
|---|---|---|
| 45.11.0p | 43.11.00 | Demolizione |
| 45.11.0p | 43.12.00 | Preparazione del cantiere edile e sistemazione del terreno |
| 45.12.0 | 43.13.00 | Trivellazioni e perforazioni |
| 45.21.1 | 41.20.00 | Costruzione di edifici residenziali e non residenziali |
| 45.21.2p | 42.12.00 | Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane |
| 45.21.2p | 42.13.00 | Costruzione di ponti e gallerie |
| 45.21.2p | 42.21.00 | Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi |

| | | |
|---|---|---|
| 45.21.2p | 42.22.00 | Costruzione di opere di pubblica utilità per l'energia elettrica e le telecomunicazioni |
| 45.21.2p | 42.99.09 | Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile nca |
| 45.22.0p | 43.91.00 | Realizzazione di coperture |
| 45.22.0p | 43.99.09 | Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca |
| 45.23.0p | 41.20.00 | Costruzione di edifici residenziali e non residenziali |
| 45.23.0p | 42.11.00 | Costruzione di strade, autostrade e piste aeroportuali |
| 45.23.0p | 42.12.00 | Costruzione di linee ferroviarie e metropolitane |
| 45.23.0p | 42.99.09 | Altre attività di costruzione di altre opere di ingegneria civile nca |
| 45.23.0p | 43.99.09 | Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca |
| 45.24.0p | 42.21.00 | Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi |
| 45.24.0p | 42.91.00 | Costruzione di opere idrauliche |
| 45.24.0p | 43.99.09 | Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca |
| 45.25.0p | 39.00.01 (*) | Attività di rimozione di strutture ed elementi in amianto specializzata per l'edilizia |
| 45.25.0p | 42.21.00 | Costruzione di opere di pubblica utilità per il trasporto di fluidi |
| 45.25.0p | 43.99.09 | Altre attività di lavori specializzati di costruzione nca |
| 45.31.0p | 43.21.01 | Installazione di impianti elettrici in edifici o in altre opere di costruzione (inclusa manutenzione e riparazione) |
| 45.31.0p | 43.21.02 | Installazione di impianti elettronici (inclusa manutenzione e riparazione) |

| | | |
|---|---|---|
| 45.31.0p | 43.22.01 | Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione |
| 45.31.0p | 43.29.01 | Installazione, riparazione e manutenzione di ascensori e scale mobili |
| 45.31.0p | 43.29.09 | Altri lavori di costruzione e installazione nca |
| 45.32.0 | 43.29.02 | Lavori di isolamento termico, acustico o antivibrazioni |
| 45.33.0p | 43.22.01 | Installazione di impianti idraulici, di riscaldamento e di condizionamento dell'aria (inclusa manutenzione e riparazione) in edifici o in altre opere di costruzione |
| 45.33.0p | 43.22.02 | Installazione di impianti per la distribuzione del gas (inclusa manutenzione e riparazione) |
| 45.33.0p | 43.22.03 | Installazione di impianti di spegnimento antincendio (inclusi quelli integrati e la manutenzione e riparazione) |
| 45.33.0p | 43.22.04 | Installazione di impianti di depurazione per piscine (inclusa manutenzione e riparazione) |
| 45.33.0p | 43.22.05 | Installazione di impianti di irrigazione per giardini (inclusa manutenzione e riparazione) |
| 45.34.0p | 43.21.03 | Installazione impianti di illuminazione stradale e dispositivi elettrici di segnalazione, illuminazione delle piste degli aeroporti (inclusa manutenzione e riparazione) |
| 45.34.0p | 43.29.09 | Altri lavori di costruzione e installazione nca |
| 45.41.0 | 43.31.00 | Intonacatura e stuccatura |
| 45.42.0 | 43.32.02 | Posa in opera di infissi, arredi, controsoffitti, pareti mobili e simili |
| 45.43.0 | 43.33.00 | Rivestimento di pavimenti e di muri |

| | | |
|---|---|---|
| 45.44.0 | 43.34.00 | Tinteggiatura e posa in opera di vetri |
| 45.45.0p | 43.39.01 | Attività non specializzate di lavori edili (muratori) |
| 45.45.0p | 43.39.09 | Altri lavori di completamento e di finitura degli edifici nca |
| 45.45.0p | 43.99.01 | Pulizia a vapore, sabbiatura e attività simili per pareti esterne di edifici |
| 45.50.0 | 43.99.02 | Noleggio di gru ed altre attrezzature con operatore per la costruzione o la demolizione |
| **(*) l'attività ora identificata da tale nuovo codice non rientra nella sezione F dell'ATECO 2007.** | | |

Si deve tener presente, inoltre, che nella **sezione F** della tabella **ATECOFIN 2007** sono presenti anche le seguenti ulteriori attività, che non erano ricomprese nella precedente **tabella ATECOFIN 2004**.

| | |
|---|---|
| 41.10.00 | Sviluppo di progetti immobiliari senza costruzione (vecchio codice "70.11.0") |
| 42.99.01 | Lottizzazione di terreni connessa con l'urbanizzazione (vecchio codice "70.11.0") |
| 43.32.01 | Posa in opera di casseforti, forzieri, porte blindate (vecchio codice "28.75.2") |

Appurato ciò, come chiarito dall'Ufficio nella circolare n. 37/E/2006, rileviamo che rimangono escluse dall'applicazione del "***reverse charge***", di cui all'art. 17, comma 6 del DPR n. 633/1972, tutte quelle attività che non sono ricomprese nella **sezione F** della **Tabella ATECOFIN**.

Pertanto, ulteriori attività collocate al di fuori della **sezione F** non sono considerate attività edilizie nonostante possano essere ricondotte alla realizzazione di edifici.

Occorre, poi, aggiungere che ai fini della riconducibilità di una prestazione al settore edile si deve aver riguardo anche al requisito soggettivo. In altri termini, sia il prestatore (subappaltatore), che il committente (appaltatore o subappaltatore) devono necessariamente svolgere un'attività riconducibile al "***settore edile***".

Su quest'ultimo punto l'Amministrazione Finanziaria con il documento di prassi n. 11/E/2007 ha precisato che, dato l'espresso richiamo della disposizione alla sola figura dell'appaltatore e del subappaltatore, "***non assume rilevanza la qualità del soggetto che si pone quale committente principale, né il settore economico in cui lo stesso opera***".

Per questi motivi, il committente principale può anche essere un privato, un professionista o un'impresa che non opera nel campo dell'edilizia. Quello che rileva, infatti, è l'effettiva attività svolta dall'appaltatore e dal subappaltatore.

Si segnala, infine, che non è neppure necessario che entrambi i soggetti in questione (appaltatore e subappaltatore) siano identificati con un codice attività presente nella **sezione F** della **tabella ATECOFIN 2007**.

## SUBAPPALTO – LO SCHEMA NEGOZIALE

Per applicare il meccanismo dell'inversione contabile nel settore edile deve essere verificato anche un ulteriore requisito, ovvero la prestazione deve essere eseguita in virtù di un accordo tra le parti riconducibile allo schema del subappalto.

In buona sostanza, è necessario che l'appaltatore o il sub committente affidi a un terzo (subappaltatore) l'incarico di eseguire le opere presenti nell'originario contratto di appalto.

Tramite il subappalto nasce, quindi, un nuovo rapporto, vincolato a quello del contratto principale.

Detto ciò, evidenziamo che il contratto di subappalto rientra tra i contratti di scambio, ed è connotato dalle seguenti caratteristiche:

- può essere totale o parziale e, analogamente all'appalto, il subappaltatore assume un'obbligazione di risultato (e non di mezzi), ovvero un'obbligazione di fare;
- è un contratto consensuale, dato che si perfeziona con il consenso delle parti, legittimamente manifestato;
- è un contratto che in linea di principio coinvolge due parti, anche se ciascuna parte può comprendere più soggetti;
- è un contratto che di norma è a titolo oneroso. Le parti possono, però, prevedere espressamente che sia svolto a titolo gratuito. In tal caso non si tratta di appalto in senso tecnico, ma di donazione diretta;
- è un contratto a prestazioni corrispettive, ovvero al compimento dell'opera deve seguire il pagamento del corrispettivo. Le obbligazioni sono, infatti, a carico di entrambe le parti del contratto.

Per tutti questi motivi ai fini dell'applicazione del "***reverse charge***" si rende necessaria la presenza di almeno tre soggetti. L'esistenza di un subappaltatore richiede, infatti, la contemporanea presenza di altri due soggetti:

- il committente principale, titolare della licenza;
- l'appaltatore.

La mancanza di una "***catena***" di almeno tre soggetti non consente, quindi, l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile e obbliga i soggetti a trattare l'IVA nei modi ordinari.

## LE PRESTAZIONI ESCLUSE

Come chiarito dall'Amministrazione Finanziaria nella citata circolare n. 37/E/2006 il "***reverse charge***" non può essere applicato:

- alle "***prestazioni rese direttamente, in forza di un contratto d'appalto, nei confronti di imprese di costruzione o di ristrutturazione***". Si pensi in tal senso al caso di un'impresa che acquista un terreno edificabile e conclude un contratto d'appalto con un'altra impresa per la realizzazione del fabbricato stesso;
- alle "***prestazioni d'opera intellettuale, rese da professionisti (ad es. prestazioni rese da ingegneri, architetti, geometri, etc.), che per la loro***

***natura non possono essere definite come prestazioni di manodopera, e risultano comunque estranee alle tipologie di attività considerate dalla norma, che si estrinsecano in apporti materiali che concorrono alla realizzazione del manufatto***";

- alle "***forniture di beni con posa in opera poiché tali operazioni, nelle quali la posa in opera assume una funzione accessoria rispetto alla cessione del bene, ai fini IVA costituiscono cessioni di beni e non prestazioni di servizi***".

**PRESTAZIONI D'OPERA E CESSIONI DI BENI CON POSA IN OPERA**

Nel corso di questa breve disamina abbiamo appreso che:

- per poter applicare il meccanismo dell'inversione contabile è necessario ricondurre la prestazione erogata nell'ambito di un contratto d'appalto o di una prestazione d'opera;
- restano esclusi dall'applicazione del "***reverse charge***" e, pertanto, devono applicare l'IVA nei modi ordinari, tutte le operazioni riconducibili alla cessione di beni con posa in opera. In quest'ultimo caso, infatti, la cessione del bene costituisce il vero oggetto del contratto, mentre la posa in opera è considerata un servizio accessorio.

In merito alle modalità con cui individuare un contratto di appalto, una prestazione d'opera o una cessione di beni con posa in opera osserviamo che l'Agenzia delle Entrate nella citata circolare n. 37/E/2006 non ha fornito particolari indicazioni, limitandosi ad affermare che il contratto d'appalto e la prestazione d'opera, pur presentando tra loro alcune caratteristiche similari ed altre differenti, sono operazioni da ricomprendere tra le prestazioni di servizi.

In particolare, l'Ufficio ha chiarito che in entrambe le tipologie contrattuali il prestatore:

- assume un'obbligazione di risultato;
- non assume alcun vincolo di subordinazione;
- assume tutto il rischio derivante dall'esecuzione della prestazione.

Sempre per l'Amministrazione Finanziaria la principale differenza tra appalto e prestazione d'opera attiene, invece, al requisito dell'organizzazione, ovvero:

- nell'appalto l'esecutore dispone nella maggioranza dei casi di una struttura organizzativa articolata;
- nel contratto d'opera prevale l'apporto lavorativo dell'esecutore.

Questi elementi non sono, però, sufficienti per stabilire se una determinata operazione possa rientrare o meno nello schema dell'appalto, della prestazione d'opera, ovvero in quello della cessione dei beni con posa in opera. Questo perché gli accordi che regolano i diritti e i doveri delle parti non vengono quasi mai presi in forma scritta.

Al fine di arginare il problema si deve, pertanto, ricercare una soluzione in altri documenti di prassi dell'Amministrazione Finanziaria e nelle indicazioni rese dalla giurisprudenza di legittimità e dalla Corte di Giustizia UE.

### APPALTO, PRESTAZIONE D'OPERA O CESSIONE DEI BENI CON POSA IN OPERA - LA PRASSI DELL'AMMINISTRAZIONE FINANZIARIA

A parere dell'Amministrazione Finanziaria la natura dell'operazione deve essere ricercata:

- nella "***volontà contrattualmente espressa dalle parti***"[2]; ovvero
- "***dal complesso delle pattuizioni negoziali e dalla natura delle obbligazioni dedotte dalle parti***"[3].

Relativamente al principio sopra riportato la stessa Agenzia delle Entrate ha avuto modo di precisare ulteriormente che:

- "***quando il programma negoziale posto in essere delle parti abbia quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta ad adattare il bene alle esigenze del cliente senza modificarne la natura, il contratto è senz'altro qualificabile quale cessione con posa in opera***"[4];
- "***se la volontà contrattuale è quella di addivenire a un risultato diverso e nuovo rispetto al complesso dei beni utilizzati per l'esecuzione dell'opera,***

[2] **Si vedano a tal riguardo le risoluzioni n. 148/E/2007 e n. 76/E/2008.**
[3] **Si vedano sul punto le risoluzioni n. 164/E/2007 e n. 220/E/2007.**
[4] **Si veda la risoluzione n. 164/E/2007.**

***allora la prestazione di servizi si deve considerare assorbente rispetto alla cessione del materiale impiegato***"[5].

**APPALTO, PRESTAZIONE D'OPERA O CESSIONE DEI BENI CON POSA IN OPERA - LA GIURISPRUDENZA DI LEGITTIMITÀ**

I massimi giudici con le pronunce n. 3517/1958 e n. 1114/1970 hanno fornito le seguenti indicazioni:

- "***oggetto del contratto di appalto è il risultato di un facere (anche se comprensivo di un dare) che può concretarsi così sia nel compimento di un'opera sia di un servizio che l'appaltatore assume verso il committente, dietro corrispettivo … mentre oggetto del contratto di vendita può consistere sia in un dare sia in una obbligazione di dare e di fare***" (Cassazione n. 3717/1958);
- "***deve desumersi dalle clausole contrattuali se la volontà delle parti ha voluto dare maggior rilievo al trasferimento di un bene o al processo produttivo di esso***" (Cassazione n. 1114/1970).

**APPALTO, PRESTAZIONE D'OPERA O CESSIONE DEI BENI CON POSA IN OPERA - LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE**

A parere dei giudici comunitari[6] per poter qualificare un'operazione come una cessione dei beni con posa in opera è necessario che:

- il rapporto tra il prezzo del bene e quello dei servizi sia un dato obiettivo. In altri termini, detto rapporto deve essere un indice di cui si può tener conto nel quantificare l'operazione;
- nella valutazione "***il costo del materiale e dei lavori non deve, da solo, assumere un'importanza decisiva***".

[5] **Si vedano le risoluzioni n. 220/E/2007 e n. 76/E/2008.**
[6] **Si prenda a riferimento la sentenza della Corte di Giustizia UE 29.3.2007 causa C-111/05).**

# L'Approfondimento – 2

## I nuovi limiti per la contabilità semplificata

*di Federico Camani*

### PREMESSA

Con la Legge di bilancio 2023 il Legislatore ha innalzato i limiti dei ricavi oltre i quali i contribuenti sono obbligati ad adottare il regime di contabilità ordinaria.

Tale decisione si riflette sulle contabilità delle società di persone quali società in nome collettivo, società in accomandita semplice ed enti ad esse equiparati, nonché sulle persone fisiche esercenti attività d'impresa.

I nuovi limiti sono i seguenti:

- 500.000 euro, per gli esercenti attività di prestazione di servizi;
- 800.000 euro, per le altre attività.

Per gli esercenti arte o professione, in forma individuale o associata, il regime di contabilità semplificata rappresenta il regime "naturale", indipendentemente dal volume di compensi percepiti nell'anno precedente.

Per le società di capitali, invece, il regime di contabilità ordinaria è d'obbligo.

Analizziamo tutti questi aspetti nel presente intervento.

### LA DISCIPLINA PREVIGENTE

Per alcuni soggetti, il regime di contabilità semplificata rappresenta il regime "naturale" con cui esercitare la propria attività.

La disciplina codicistica inerente al regime della contabilità semplificata è contenuta all'interno dell'articolo 18, D.P.R. 600/73, il quale, rimandando all'articolo 13 del medesimo decreto, ci illustra le modalità di adozione del sopracitato regime.

Tra i soggetti che possono applicare il regime di contabilità semplificata, vi sono:

- le società in nome collettivo (S.n.c.),

- le società in accomandita semplice (S.a.s.),
- gli enti non commerciali esercenti attività commerciale in via non prevalente,
- le persone fisiche esercenti attività d'impresa,
- gli esercenti arti e professioni, anche in forma associata,
- le società alle precedenti equiparate.

In particolare, l'articolo 18, D.P.R. 600/73 ci indica che "*i soggetti indicati alle lettere c) e d) del primo comma dell'articolo 13, qualora i ricavi indicati agli articoli 57 e 85 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, percepiti in un anno intero, ovvero conseguiti nell'ultimo anno di applicazione dei criteri previsti dall'articolo 109, comma 2, del medesimo testo unico, non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività (2), sono esonerati per l'anno successivo dalla tenuta delle scritture contabili prescritte dai precedenti articoli, salvi gli obblighi di tenuta delle scritture previste da disposizioni diverse dal presente decreto*".

Per soggetti di cui alle lettere c) e d) dell'articolo 13, D.P.R. 600/73, si intendono coloro che esercitano attività d'impresa, in forma associata e non, nonché gli enti non commerciali esercenti attività commerciale in via non prevalente e le società ad essi equiparate.

A partire dall'anno d'imposta 2017, il regime di contabilità semplificata ha subito una sostanziale modifica per effetto della quale chi adotta il predetto regime utilizza la modalità di registrazione e contabilizzazione dei ricavi "per cassa" o "per registrazione".

Di fatto, i soggetti che adottano il regime di contabilità semplificata, ai sensi dell'articolo 18, D.P.R. 600/73, possono alternativamente tenere:

- il registro degli incassi e dei pagamenti, nel quale annotare distintamente per ciascuna operazione il relativo incasso o pagamento (articolo 18, comma 2, D.P.R. 600/73);
- i registri Iva, con separata annotazione delle operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto. Nell'ipotesi in cui l'incasso o il pagamento non sia avvenuto nell'anno di registrazione, nei registri Iva deve essere riportato l'importo complessivo dei mancati incassi o pagamenti con indicazione delle fatture cui le operazioni si riferiscono.

Alternativamente ad entrambe le sopracitate opzioni, e previa opzione vincolante per almeno un triennio, i contribuenti possono tenere i registri ai fini dell'imposta sul valore aggiunto senza operare le annotazioni relative a incassi e pagamenti, fermo restando l'obbligo della separata annotazione delle operazioni non soggette a registrazione ai fini della suddetta imposta. In tal caso, per finalità di semplificazione si presume che la data di registrazione dei documenti coincida con quella in cui è intervenuto il relativo incasso o pagamento (art. 18, comma 5, D.P.R. 600/73).

Per quanto riguarda i soggetti esercenti arti e professioni, ai sensi dell'articolo 3, D.P.R. 695/1996, essi adottano il regime di contabilità semplificata "per natura", indipendentemente dall'ammontare dei compensi percepiti nell'anno solare precedente. Resta salva la loro facoltà di optare per il regime di contabilità ordinaria, previo utilizzo dei libri contabili obbligatori ad essa connessi, quali:

- il registro nel quale annotare cronologicamente le operazioni produttive di componenti positivi e negativi di reddito, integrate dalle movimentazioni finanziarie inerenti all'esercizio dell'arte o professione, compresi gli utilizzi delle somme percepite, ancorché' estranei all'esercizio dell'arte o professione nonché' gli estremi dei conti correnti bancari utilizzati per le movimentazioni predette;
- i registri obbligatori ai fini dell'imposta sul valore aggiunto;
- il registro dei beni ammortizzabili.

Ai già menzionati soggetti, e per esigenze di semplificazione, così come previsto per i contribuenti in regime d'impresa in contabilità semplificata, è concessa la facoltà, ai sensi dell'articolo 3, D.P.R. 695/1996, di sostituire il registro degli incassi e dei pagamenti con i registri Iva, nei quali è obbligatorio annotare le operazioni non soggette all'imposta sul valore aggiunto e l'importo complessivo dei mancati incassi o dei mancati pagamenti. I singoli ammontari relativi ai predetti incassi o pagamenti devono essere annotati nei registri stessi con riferimento al periodo d'imposta in cui vengono ricevuti o effettuati.

Restano esclusi dal predetto regime di contabilità semplificata le società di capitali che, per legge, sono obbligate ad adottare il regime di contabilità ordinaria, a prescindere dall'ammontare dei ricavi conseguiti nell'anno solare precedente.

## I NUOVI LIMITI INTRODOTTI DALLA LEGGE DI BILANCIO 2023

Con l'articolo 1, comma 276, Legge 197/2022 (c.d. Legge di bilancio 2023), pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 29.12.2022 al n. 303, il Legislatore ha previsto l'innalzamento del limite di ricavi il cui mancato superamento consente di adottare il regime di contabilità semplificata ai sensi dell'articolo 18, D.P.R. 600/73, con determinazione del reddito ai sensi dell'articolo 66, TUIR.

Ora, a seguito delle citate modifiche, la tenuta della contabilità semplificata, a carico dei contribuenti esercenti attività d'impresa operanti sia nella forma della ditta individuale che in forma societaria, è consentita a condizione che i ricavi dell'anno solare precedente non superino:

- 500.000 euro, per chi effettua prestazioni di servizi;
- 800.000 euro, per le altre attività.

Relativamente alla quantificazione dei ricavi, è opportuno segnalare che, ai sensi dell'articolo 66, TUIR, si deve tenere conto, oltre che dei ricavi conseguiti ai sensi dell'articolo 85, TUIR, e degli altri proventi di cui all'articolo 89, TUIR, ("dividendi e interessi da partecipazione"):

- del valore normale dei beni ivi indicati destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore (articolo 57, TUIR);
- delle plusvalenze dei beni relativi all'impresa di cui all'articolo 86, comma 1, TUIR, diversi da quelli indicati nel comma 1 dell'articolo 85 (solo beni strumentali), le quali concorrono a formare il reddito:
    - a) se sono realizzate mediante cessione a titolo oneroso;
    - b) se sono realizzate mediante il risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita o il danneggiamento dei beni;
    - c) se i beni vengono assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

  Nelle ipotesi di cui alle lettere a) e b) la plusvalenza è costituita dalla differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo conseguito, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato;
- delle sopravvenienze attive di cui all'articolo 88, TUIR, secondo il quale si definiscono sopravvenienze "*i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i*

*ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché' la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi*";

- dei proventi di cui all'articolo 90, TUIR *("…redditi degli immobili che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, né beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa*").

Per valutare la possibilità di tenere la contabilità semplificata per il 2023 è necessario, quindi, verificare l'ammontare dei ricavi conseguiti nell'anno 2022. In particolare, vanno verificati l'ammontare dei ricavi conseguiti, percepiti o registrati nel 2022, a seconda del regime applicato in tale anno. Nel caso in cui sia stato applicato il regime di contabilità semplificata "per cassa", si dovrà tenere conto dei ricavi effettivamente conseguiti così come risultante dalla tenuta dei registri Iva o dal registro degli incassi e dei pagamenti, facendo attenzione ai mancati incassi e/o ai mancati pagamenti. Viceversa, nel caso in cui il contribuente abbia optato (con vincolo triennale) per la tenuta della contabilità semplificata "per registrazione", si dovrà fare riferimento alle fatture attive registrate, ovvero ai ricavi effettivamente contabilizzati, non essendo obbligatoria la segnalazione degli incassi e dei pagamenti con apposito registro.

Nel caso di attività iniziata in corso d'anno, i ricavi conseguiti, percepiti o registrati devono essere ragguagliati ad anno.

**IMPRESE "MULTIATTIVITA'"**

In caso di esercizio contemporaneo di più attività (p.e. prestazione di servizi e produzione di beni), ai fini dell'applicazione del regime di contabilità semplificata è necessario fare riferimento:

- al limite più alto (800.000 euro), ovvero a quello relativo alle attività diverse dalle prestazioni di servizi, se i ricavi delle attività esercitate non sono distintamente annotati;
- al limite relativo all'attività prevalente se i ricavi delle attività esercitate sono distintamente annotati.

È evidente, da un punto di vista razionale, che la scelta di non evidenziare la distinzione dei ricavi delle varie attività esercitate, con la conseguente adozione del limite monetario

più alto (800.000 euro), è di gran lunga l'opzione più conveniente rispetto alla seconda alternativa proposta, corrispondente alla separata distinzione dei ricavi delle singole attività esercitate. In quest'ultimo caso, infatti, qualora l'attività prevalente fosse legata ad una prestazione di servizi, il contribuente sarebbe costretto ad adottare il limite monetario inferiore, pari a 500.000 euro.

**OPZIONE PER LA CONTABILITA' ORDINARIA E PER IL METODO IRAP "DA BILANCIO"**

I contribuenti che adottano il regime di contabilità semplificata, con i nuovi limiti previsti dalla Legge di bilancio 2023 (500.000 euro per le prestazioni di servizi e 800.000 euro per le altre attività) possono optare per la tenuta della contabilità ordinaria. Tale opzione, vincolante per almeno un triennio e tacitamente rinnovata, può essere esercitata:

- per comportamento concludente, o
- con comunicazione nel quadro VO del Modello Iva presentato nell'anno d'imposta in cui l'opzione viene esercitata.

Come specificato nella Circolare 11/E/2017, Agenzia delle entrate, l'opzione ha durata triennale e per essere revocata il contribuente deve optare la relativa scelta nel Modello Iva presentato nell'anno d'imposta in cui è scaduto il triennio d'opzione. La permanenza triennale è, infatti, soggetta a rinnovo tacito, in giustificazione del fatto che l'opzione in esame si riflette sulla determinazione del reddito con applicazione del principio della competenza in luogo di quello "per cassa".

Resta inteso che la revoca dell'opzione per la tenuta della contabilità ordinaria fa "scivolare" il contribuente nel regime della contabilità semplificata: essendo tale regime "naturale" e non opzionale, la permanenza, a seguito della sopracitata revoca, non ha un limite minimo. Cosicché, il contribuente in contabilità ordinaria per un triennio (per esempio 2022-2024), che decida di revocare l'opzione tornando in contabilità semplificata nel 2025, può rimanerci anche per un solo anno d'imposta, optando nuovamente per la contabilità ordinaria nel 2026.

Quanto, invece, alla determinazione del valore della produzione "Irap", le società in nome collettivo, le società in accomandita semplice e le società ad esse equiparate nonché le persone fisiche esercenti attività commerciali (c.d. ditte individuali) possono adottare le norme contenute all'interno dell'articolo 5-bis, D.lgs. 446/1997.

Per il conteggio del valore della produzione ai fini Irap vengono inclusi:

- i ricavi di cui all'articolo 85, TUIR, comma 1, lettere a), b), f), g);
- le variazioni delle rimanenze finali di cui agli articoli 92 e 93, TUIR;
- l'ammontare dei costi delle materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci, dei servizi, dell'ammortamento e dei canoni di locazione anche finanziaria di beni strumentali materiali e immateriali.

Tuttavia, i sopracitati soggetti in contabilità ordinaria possono optare per la determinazione del valore della produzione netta così come previsto dall'articolo 5, D.lgs. 446/1997 (c.d. metodo "da bilancio") ovvero con il metodo previsto per le società soggette ad Ires.

Tale scelta è irrevocabile per 3 periodi d'imposta, al termine dei quali si intende tacitamente rinnovata ed è esercitabile mediante opzione nella dichiarazione Irap presentata nel periodo d'imposta a decorrere dal quale si intende esercitare l'opzione. A differenza della revoca disposta per l'opzione della contabilità ordinaria, nel caso in cui il contribuente decida di rientrare fra coloro che determinano il valore della produzione netta ai sensi dell'articolo 5-bis, D.lgs. 446/1197, previa revoca espressa nella dichiarazione Irap presentata nel primo periodo d'imposta successivo al triennio di riferimento, la revoca è irrevocabile per un triennio. Cosicché, un contribuente che nel triennio 2022-2024 opti per la determinazione del valore della produzione netta secondo le regole "da bilancio", può revocare l'opzione nel 2025 e permane nel regime "semplificato" fino all'anno d'imposta 2027.

## LE LIQUIDAZIONI IVA CON PERIODICITA' TRIMESTRALE

L'articolo 7, comma 1, D.P.R. 542/99 prevede, a favore delle imprese e dei lavoratori autonomi, indipendentemente dalla forma giuridica adottata, che nell'anno precedente hanno realizzato un volume d'affari non superiore a determinati limiti, di optare per le liquidazioni Iva trimestrali in luogo di quelle mensili.

Tale possibilità richiede di maggiorare il versamento Iva con un importo di interessi pari all'1% e vincola i contribuenti al versamento delle liquidazioni Iva con cadenza trimestrale, in luogo di quella mensile, con le rispettive scadenze:

- 16 maggio, 1' trimestre;
- 20 agosto, 2' trimestre;

- 16 novembre, 3' trimestre;
- 16 marzo dell'anno successivo, relativamente al saldo annuale. Detto importo può essere versato contemporaneamente al versamento del saldo e primo acconto delle imposte sui redditi, in dichiarazione dei redditi.

Per usufruire delle liquidazioni Iva trimestrali, i contribuenti non devono aver superato, nell'anno d'imposta precedente, gli stessi limiti previsti per la tenuta della contabilità semplificata, ovvero:

- 500.000 euro, per chi esercita attività di prestazione di servizi;
- 800.000 euro, per chi esercita altre attività.

Con riguardo, quindi, alla periodicità Iva da applicare alle liquidazioni del 2023 si deve fare riferimento al volume d'affari desumibile dal Modello Iva 2023, relativamente all'anno d'imposta 2022.

In caso di esercizio contemporaneo di più attività, si deve considerare che:

- se i corrispettivi delle varie attività non sono distintamente annotati, va fatto riferimento esclusivamente al limite monetario più alto, pari a 800.000 euro di volume d'affari;
- se i corrispettivi delle varie attività sono distintamente annotati, va fatto riferimento all'attività prevalentemente esercitata. Pertanto, in caso di attività di produzione di servizi, la soglia di riferimento sarà pari a 500.000 euro, viceversa si farà riferimento alla soglia più alta, pari a 800.000 euro.

Eccezion fatta per i soggetti che adottano la contabilità separata per obbligo e per opzione, ai sensi dell'articolo 36, comma 2, D.P.R. 633/72, per cui:

- se le attività sono costituite esclusivamente da prestazioni di servizi o da altre attività, i rispettivi limiti vanno applicati autonomamente. Di conseguenza, il contribuente potrebbe effettuare liquidazioni mensili per un'attività e liquidazioni trimestrali per l'altra attività;
- se una o più attività comprendono sia prestazioni di servizi sia altre attività, si applicano le medesime regole previste per la contabilità unificata, secondo il metodo della distinzione dei ricavi.

## ALCUNI ESEMPI GRAFICI

Tabella nr. 1 – Società di persone e ditte individuali

| ATTIVITÀ ESERCITATA | RICAVI 2022 | VOLUME D'AFFARI 2022 | OPZIONI |
|---|---|---|---|
| Prestazione di servizi | **460.000 €** | **460.000 €** | **Contabilità semplificata + liquidazioni Iva trimestrali** |
| Altre attività | **760.000 €** | **760.000 €** | |
| Prestazione di servizi | **590.000 €** | **590.000€** | **Contabilità ordinaria + liquidazioni Iva mensili** |
| Altre attività | **880.000 €** | **880.000 €** | |
| Prestazione di servizi | **540.000 €** | **480.000 €** | **Contabilità ordinaria + liquidazioni Iva trimestrali** |
| Altre attività | **820.000 €** | **790.000 €** | |

Tabella nr. 2 – Società di capitali

| ATTIVITÀ ESERCITATA | RICAVI 2022* | VOLUME D'AFFARI 2022 | OPZIONI |
|---|---|---|---|
| Prestazione di servizi | **460.000 €** | **460.000 €** | **Contabilità ordinaria + liquidazioni Iva trimestrali** |
| Altre attività | **760.000 €** | **760.000 €** | |
| Prestazione di servizi | **590.000 €** | **590.000€** | **Contabilità ordinaria + liquidazioni Iva mensili** |
| Altre attività | **880.000 €** | **880.000 €** | |
| Prestazione di servizi | **540.000 €** | **480.000 €** | **Contabilità ordinaria + liquidazioni Iva trimestrali** |
| Altre attività | **820.000 €** | **790.000 €** | |

***** La tenuta della contabilità ordinaria prescinde dall'ammontare dei ricavi *

Tabella nr. 3 – Esercenti arte o professione (c.d. lavoratori autonomi)

| ATTIVITÀ ESERCITATA | RICAVI 2022** | VOLUME D'AFFARI 2022 | OPZIONI |
|---|---|---|---|
| Prestazione di servizi | **460.000 €** | **460.000 €** | **Contabilità semplificata +** |

| | | | |
|---|---|---|---|
| Altre attività | **760.000 €** | **760.000 €** | **liquidazioni Iva trimestrali** |
| Prestazione di servizi | **590.000 €** | **590.000€** | **Contabilità semplificata + liquidazioni Iva mensili** |
| Altre attività | **880.000 €** | **880.000 €** | |
| Prestazione di servizi | **540.000 €** | **480.000 €** | **Contabilità semplificata + liquidazioni Iva trimestrali** |
| Altre attività | **820.000 €** | **790.000 €** | |

****** Per i lavoratori autonomi il regime di contabilità semplificata è il regime naturale, a prescindere dall'ammontare dei compensi percepiti. Pertanto, l'ammontare dei compensi percepiti non influenza l'eventuale opzione obbligatoria per la contabilità ordinaria **

# L'Approfondimento – 3

## La rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni 2022

*di Gianfranco Costa*

### PREMESSA

Ai commi da 107 a 109 dell'articolo 1 della L. 197/2022 (legge di bilancio per il 2023) viene riproposta l'opportunità per le persone fisiche e per i soggetti ad esse assimilati, di rideterminare il valore delle quote di partecipazione e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2023. La finanziaria 2023, però, non si è limitata alla modifica delle date (sia di riferimento dei beni che per i versamenti e l'asseverazione della perizia) ma ha riscritto ed inserito dei commi delle disposizioni originarie. In particolare ha inserito nell'articolo 5 della L. 448/2001 il comma 1-bis a mezzo del quale sono rivalutabili anche i titoli, le quote o i diritti negoziati in mercati regolamentati (le precedenti rivalutazioni erano possibili solo con riferimento alle quote non negoziate) ed ha sostituito l'articolo 2 del D.L. 282/2002 adeguandolo alla modifica riferita ai titoli rivalutabili e individuando nel 15 novembre 2023 la data entro la quale redigere la perizia e versare l'imposta sostitutiva (intero importo o prima rata). Da ultimo, il comma 109 della legge di bilancio aumenta al 16% l'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione.

Si ricorda che la rivalutazione in oggetto è stata introdotta per la prima volta con la Finanziaria 2002 (Legge n. 448/2001) la quale, agli articoli 5 e 7, andava a disciplinarne le modalità e gli adempimenti.

Successivamente sono intervenute riaperture e modifiche tra cui:

- il D.L. n. 282/2002, convertito in Legge n. 27/2003, con il quale veniva spostata la data di possesso dei beni al 01.01.2003;
- la Finanziaria 2005, (Legge n. 311/2004) che con l'articolo 1, commi 376 e 428, ha ripreso le disposizioni della Finanziaria 2002 modificandone i termini;
- la Finanziaria 2008, (Legge n. 244/2007) che con l'articolo 1, comma 91, ha variato le scadenze fissate dal D.L. n. 282/2002;
- la Finanziaria 2010, (Legge n. 191/2009) che con l'articolo 2, comma 229, ha modificato i termini di riferimento e di versamento;

- la Legge di Stabilità per il 2013, (Legge n. 228/2012) che con l'articolo 1, comma 473, modificava i termini di riferimento e di versamento;
- la Legge di Stabilità per il 2014, (Legge n. 147/2013) che con l'articolo 1, comma 156, modificava i termini di possesso e di versamento;
- la Legge di Stabilità per il 2015, (Legge n. 190/2014) di cui all'articolo 1, commi 626 e 627, ha modificato i riferimenti al possesso, i termini di versamento e le aliquote dell'imposta sostitutiva, (8% per le partecipazioni qualificate, 4% per le partecipazioni non qualificate);
- la Legge di Stabilità per il 2016, (Legge n. 208/2015) di cui all'articolo 1, commi 887 e 888, ha modificato i termini per il possesso nonché il termine entro cui effettuare i versamenti e redigere la perizia di valutazione, oltre all'unificazione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva nella misura dell'8%;
- la Legge n. 223/2016, (Legge di Bilancio 2017) la quale ha confermato le modalità e le aliquote per il versamento dell'imposta;
- la Legge di Bilancio per il 2018, (Legge n. 205/2017) la quale ha concesso esclusivamente una riapertura dei termini con riferimento ai beni posseduti al 01.01.2018, quantificando all'8% l'importo dell'imposta sostitutiva;
- la Legge n. 145/2018 (Legge di Bilancio 2019) che, pur riaprendo i termini di rivalutazione dei terreni e delle quote di partecipazione posseduti al 01.01.2019, ha modificato le aliquote andando a differenziare le partecipazioni qualificate dalle non qualificate e i terreni;
- la Legge n. 160/2019 (Legge di bilancio 2020) che all'articolo 1, commi 693 e 694 ha concesso la possibilità di rivalutare i terreni e le quote di partecipazione possedute al 1/1/2020, unificando l'aliquota all'11% (sia per i terreni che per le partecipazioni);
- il DL n. 34/2020 che all'articolo 137 ha previsto di poter rivalutare i beni posseduti al 1/7/2020, con asseverazione e pagamento dell'11% di imposta sostitutiva al 30/9/2020;
- la L. 178/2020, la Finanziaria 2021, con i commi 1122 e 1123 dell'articolo 1 individua nel 1/1/2021 la data di possesso dei terreni e delle quote di partecipazione e fissa al 30/6/2021 il termine per l'asseverazione ed il pagamento della sostitutiva;
- da ultimo, l'articolo 17 del D.L. 17/2022 che permetteva la rivalutazione dei beni posseduti al 1° gennaio 2022 e concedeva termine fino al 15 novembre 2022 per procedere con l'asseverazione della perizia e con il pagamento dell'imposta

sostitutiva totale o della prima rata.

Vediamo ora gli aspetti rilevanti ed i criteri da adottare.

### REQUISITO SOGGETTIVO E OGGETTIVO

Come anticipato nelle premesse, ai commi da 107 a 109 del primo articolo, la finanziaria 2023 ripropone, ampliando le fattispecie, la possibilità di rideterminare il costo di acquisto di:

- terreni edificabili e agricoli posseduti a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi;
- titoli, quote o diritti negoziati in mercati negoziati o nei sistemi multilaterali di negoziazione;
- partecipazioni non quotate in mercati regolamentati, possedute a titolo di proprietà e usufrutto.

La rideterminazione del costo di acquisto può essere calcolata, alla data del 01.01.2023, da persone fisiche (non in regime di impresa, arte o professione), società semplici, associazioni professionali ed Enti non commerciali. Si ricorda che, nella categoria dei terreni suscettibili di rivalutazione, possono rientrare esclusivamente:

- i terreni lottizzati o terreni sui quali sono state costruite opere per renderli edificabili;
- i terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria;
- i terreni agricoli.

Tra le partecipazioni, invece, possono essere rivalutate sia le qualificate sia le non qualificate, possedute a titolo di proprietà o usufrutto. La novità di quest'anno è data dalla possibilità di rivalutare anche i titoli, le quote o i diritti negoziati in mercati regolamentati.

In presenza dei predetti requisiti, la rideterminazione del costo di acquisto si perfeziona con:

- la redazione e l'asseverazione della perizia di stima (giurata);
- il versamento dell'imposta sostitutiva dovuta, pari all'16%.

### LA PERIZIA DI STIMA

La perizia di stima rappresenta il primo dei due elementi necessari per la rideterminazione del costo d'acquisto del terreno e/o della partecipazione.

La perizia (giurata) di stima sulle partecipazioni può essere effettuata da uno dei seguenti soggetti:

- dottore commercialista o esperto contabile;
- revisore legale dei conti;
- perito iscritto in uno dei ruoli della C.C.I.A.A., ex R.D. n. 2011/34.

Viceversa, la perizia (giurata) di stima sui terreni può essere effettuata da:

- ingegneri, architetti, geometri, dottori agronomi, agrotecnici, periti agrari e periti industriali edili;
- periti iscritti ai ruoli della C.C.I.A.A., ex R.D. n. 2011/34.

Ai fini dell'asseverazione, la perizia deve essere presentata presso un Tribunale, un Giudice di pace o un Notaio. Tutti i dati in essa contenuti devono essere conservati dal contribuente ed esibiti o trasmessi all'Ufficio competente in caso di richiesta.

La perizia di stima, utilizzata per la rideterminazione del valore delle partecipazioni, va riferita all'intero patrimonio sociale ovvero il valore della partecipazione al 01.01.2023 va individuato con riferimento alla frazione di patrimonio netto della società o associazione.

Il costo sostenuto per la sua redazione, se predisposta per conto della società, è deducibile in quote costanti nell'esercizio e nei 4 successivi; diversamente, se predisposta per conto dei soci, va ad incrementare il costo rivalutato.

In caso di mancato giuramento della perizia di stima entro il termine perentorio del 15/11/2023, viene meno il requisito essenziale necessario all'espletamento della procedura di rideterminazione del costo. Come chiarito nella Risposta n. 153 del 28.12.2018, "*ai fini della corretta validità della procedura di rideterminazione, tale puntuale obbligo di legge non può essere disatteso dal contribuente. La sussistenza della perizia giurata di stima costituisce un requisito essenziale la cui mancanza non consente il perfezionamento della procedura*".

### IL VALORE DA ATTRIBUIRE

Rispetto alle passate rivalutazioni, quella del 2023 contiene una precisazione riservata ai

titoli e quote negoziati.

Ricordiamo, anzitutto che, il valore dei terreni e dei titoli e quote non negoziati deve essere individuato nel valore normale che gli stessi posso avere alla data del 1/1/2023.

Il comma 107, con riferimento ai titoli, alle quote o ai diritti negoziati in mercati regolamentati richiede che il valore normale sia determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a) del DPR 917/1986, con riferimento al mese di dicembre 2022.

La disposizione richiamata recita che "il valore normale è determinato per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese.
Quindi, sostanzialmente, i titoli negoziati sono valutati in base alla media delle quotazioni, mentre quelli non negoziati in base al valore normale posseduto al 1° gennaio del 2023.

### IL VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

Per vedersi riconosciuto il nuovo valore di acquisto è necessario calcolare e versare un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi. L'importo dovuto è determinato applicando, al valore del terreno o della partecipazione così come risulta dalla perizia di stima, l'aliquota unica del 16%.

Come si evince dalla Tabella 1, la percentuale dell'16% è stata adeguata a tutte le tipologie di partecipazioni e terreni proprio con l'ultima Legge di Bilancio.

Tabella n. 1. Le aliquote dell'imposta sostitutiva

<table>
<tr><th>TIPOLOGIA DI BENE</th><th>IMPOSTA SOSTITUTIVA 2019</th><th>IMPOSTA SOSTITUTIVA 2020</th><th>IMPOSTA SOSTITUTIVA 2021</th><th>IMPOSTA SOSTITUTIVA 2022</th><th>IMPOSTA SOSTITUTIVA 2023</th></tr>
<tr><td>Partecipazione qualificata</td><td>11%</td><td rowspan="3">11%</td><td rowspan="3">11%</td><td rowspan="3">14%</td><td rowspan="3">16%</td></tr>
<tr><td>Partecipazione non qualificata</td><td>10%</td></tr>
<tr><td>Terreni</td><td>10%</td></tr>
</table>

Il versamento dell'imposta sostitutiva può essere effettuato mediante il modello F24 in:

- un'unica soluzione entro il 15/11/2023;
- oppure in 3 rate annuali di pari importo, a decorrere dal 15/11/2023, applicando, alle rate successive alla prima, gli interessi nella misura del 3%.

Sarà da vedere se l'Agenzia delle entrate confermerà a meno i codici tributo che, con riferimento alle precedenti rivalutazioni erano i seguenti:

- 8055 per la rivalutazione delle partecipazioni;
- 8056 per la rivalutazione dei terreni;

utilizzando, quale anno di riferimento, il 2023.

Tabella n. 2. Le rate di versamento dell'imposta sostitutiva

| RATA | SCADENZA | INTERESSI |
|---|---|---|
| 1° rata | 15/11/2023 | No |
| 2° rata | 15/11/2024 | Si, al 3% dal 15/11/2023 |
| 3° rata | 15/11/2025 | Si, al 3% dal 15/11/2023 |

Si ricorda che, con la Circolare n. 47/E del 24.10.2011, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che:

- per effetto del versamento dell'intera imposta sostitutiva ovvero della prima rata, la rivalutazione è considerata perfezionata e pertanto "*il contribuente può avvalersi immediatamente del nuovo valore di acquisto ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del TUIR*"; qualora, infatti, il versamento venga effettuato oltre il termine previsto (quest'anno il 15/11/2023), il valore rideterminato non può essere utilizzato ai fini della determinazione della plusvalenza e il contribuente può chiedere il rimborso di quanto versato;
- in caso di versamento della prima rata e di omesso versamento delle rate successive, l'Ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle stesse. Infatti, nella Circolare n. 35/E del 04.08.2004, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il mancato versamento delle rate successive alla prima non fa venire meno la

validità della rivalutazione ma comporta l'iscrizione a ruolo degli importi non versati, il quale è regolarizzabile anche tramite il ravvedimento;

- se il contribuente, in sede di determinazione della plusvalenza, non tiene conto del valore rivalutato, non ha diritto al rimborso di quanto versato ed è obbligato, in caso di scelta per il versamento rateale, a corrispondere le rate successive. La rivalutazione, infatti, rappresenta una facoltà e "*il contribuente non può modificare successivamente la scelta liberamente effettuata*".

Sul punto, va evidenziato che nella sentenza n. 71/66/11 del 11.04.2011, la C.T.R. Lombardia ha affermato che la rivalutazione, essendo facoltativa, è revocabile con la conseguenza che il contribuente, ancorché abbia provveduto alla redazione della perizia di stima, al pagamento della prima rata dell'imposta sostitutiva dovuta e all'indicazione dei dati della rivalutazione nella dichiarazione dei redditi, può esprimere la volontà di revocare la propria scelta omettendo il versamento delle rate successive. La revocabilità della rivalutazione è stata riconosciuta anche dalla C.T.P. Ravenna nella sentenza n. 395/02/14 del 07.05.2014. Di contro è stata esclusa la possibilità di rinunciare alla rivalutazione dalla C.T.P. Treviso nella sentenza n. 66/5/12 del 30.07.2012.

La Corte di Cassazione nelle sentenze 30.06.2016, n. 13406 e 03.08.2016, n. 16162, ha sancito che la rivalutazione è irrevocabile. La stessa costituisce, infatti, una scelta unilaterale manifestata dal contribuente con il pagamento (anche della prima rata) dell'imposta sostitutiva. Di conseguenza, non è possibile richiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva versata giustificato, ad esempio, dalla mancata successiva cessione del bene ed è legittima la richiesta, da parte dell'Ufficio, del pagamento delle rate non versate dal contribuente.

Si ricorda, infine, che le imposte sostitutive dovute per la rivalutazione dei beni d'impresa e l'affrancamento del saldo attivo non sono rateizzabili mensilmente (ex articolo 20, D.lgs. n. 241/97, come precisato dalla Risoluzione n. 70/E del 23.10.2013 dell'Agenzia delle Entrate).

### LA RIVALUTAZIONE DI UN TERRENO O DI UNA PARTECIPAZIONE GIÀ RIVALUTATI

I terreni o le partecipazioni già precedentemente rivalutate possono essere oggetto di una nuova rivalutazione. In questo caso, è necessario:

- predisporre una nuova perizia di stima asseverata entro il 15/11/2023;

- calcolare l'imposta sostituiva sul nuovo valore al 01.01.2023 o con riferimento alla media per i titoli quotati nei mercati regolamentati.

Stante la nuova rivalutazione, il contribuente può:

- detrarre, dall'imposta sostituiva da versare per la nuova rivalutazione, l'imposta sostitutiva già precedentemente versata;
- chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva già versata.

Detto ciò, il contribuente che ha già rivalutato un terreno o una partecipazione e che intende usufruire della nuova rivalutazione al 01.01.2023 può:

- scomputare, dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione, quanto versato per la precedente rivalutazione in un'unica soluzione;
- scomputare quanto versato come prima e seconda rata;
- versare l'imposta dovuta sulla nuova rivalutazione e chiedere a rimborso quanto versato per la precedente rivalutazione ex articolo 38, D.P.R. n. 602/73.

Nel caso in cui il contribuente opti per il rimborso dell'imposta già versata, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 47/E, ha chiarito che il termine di decadenza di 48 mesi (tempo massimo utile per chiedere il rimborso) decorre dal momento in cui si verifica la duplicazione del versamento e, quindi, dalla data di versamento dell'imposta riferita all'ultima rivalutazione effettuata.

### RIVALUTAZIONE AL 01.01.2023 INFERIORE RISPETTO A QUELLA PRECEDENTE

Può verificarsi il caso in cui, a seguito di una rivalutazione effettuata al 01.01.2023 (o al mese di dicembre 2022 per i titoli quotai), detto valore sia inferiore a quello calcolato con la precedente rivalutazione. Con la medesima Circolare (n. 47/E), l'Agenzia delle Entrate ha disposto che il contribuente può alternativamente:

- scomputare, dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione, quanto versato per la precedente rivalutazione fino a concorrenza della stessa;
- versare l'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione e chiedere a rimborso la precedente.

Considerato che l'Agenzia, con la Circolare n. 47/E, ha precisato che "*l'importo del rimborso non può essere superiore all'importo dovuto in base all'ultima rideterminazione*

*del valore effettuata*", scomputando dalla nuova imposta quanto versato in precedenza, l'eccedenza (maggior imposta versata con riferimento alla precedente rivalutazione) non risulta rimborsabile.

**CESSIONE DI TERRENO AD UN CORRISPETTIVO INFERIORE AL VALORE DI PERIZIA**

Non di rado, può capitare che un terreno venga ceduto ad un corrispettivo inferiore rispetto al valore risultante dalla perizia di stima giurata redatta in sede di rivalutazione del valore dello stesso. Per porre rimedio a eventuali vuoti normativi e per normalizzare questo tipo di cessioni, l'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che:

- solo il valore rivalutato assume rilevanza sia per il calcolo della plusvalenza imponibile ai fini IRPEF in capo al cedente sia per il calcolo delle imposte indirette dovute per l'acquisto del terreno (Circolare n. 53/E del 27.05.2015);
- nel caso in cui nell'atto di cessione il cedente intenda indicare un valore del terreno inferiore a quello di perizia, "*ai fini delle imposte di trasferimento valgono le regole sulla determinazione della base imponibile dettate dalle singole leggi d'imposta e per il calcolo della plusvalenza deve essere assunto, quale valore iniziale di riferimento, il costo o il valore di acquisto del terreno, secondo gli ordinari criteri indicati dall'articolo 68 del TUIR*" (Circolare n. 15/E del 01.02.2002);
- vi è la possibilità di rideterminare al ribasso il valore del terreno, da assumere quale "*valore minimo di riferimento*", a condizione esclusiva che sia predisposta una nuova perizia giurata di stima (Risoluzione n. 111/E del 22.10.2010);
- per poter considerare il minor valore del terreno per il calcolo della plusvalenza, è necessario che lo stesso costituisca il "*valore normale minimo di riferimento*" anche ai fini delle imposte di registro e catastali (Circolare n. 1/E del 15.02.2013). Ne consegue che:

- qualora il contribuente intenda utilizzare il valore rideterminato per il calcolo della plusvalenza, nell'atto di cessione va indicato il medesimo valore anche se il corrispettivo è inferiore. Così facendo anche le imposte indirette sarebbero calcolate sul valore periziato;
- qualora nell'atto di cessione sia indicato un corrispettivo inferiore al valore

periziato, la plusvalenza va determinata considerando il valore (costo) d'acquisto senza tener conto della rivalutazione. In tal caso quindi viene meno l'efficacia della rivalutazione.

### L'INDICAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE NEL MODELLO REDDITI

Come anche nelle precedenti rivalutazioni, è fondamentale l'indicazione dei nuovi valori dei terreni e delle partecipazioni nella dichiarazione dei redditi, rispettivamente nei quadri RM e RT. In particolare, i dati della nuova rivalutazione, al 01/01/2023, dovranno essere indicati nel modello REDDITI 2024.

L'omessa indicazione dei dati della rivalutazione, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 35/E del 04.08.2004, non pregiudica gli effetti della stessa, che rimane pertanto valida. La rivalutazione risulta, infatti, perfezionata con il versamento dell'intero importo o della prima rata dell'imposta sostitutiva.

Tuttavia, al contribuente sarà comunque comminata la sanzione da euro 250 a euro 2.000 (ex articolo 8, comma 1, D.lgs. n. 471/97).

# Le prossime scadenze

| | |
|---|---|
| 16 gennaio 2023 | **IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**<br>Termine ultimo concesso ai contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito. |
| | **IMPOSTE DIRETTE – VERSAMENTO RITENUTE**<br>Termine per i contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l'eventuale imposta a debito. |
| 25 gennaio 2023 | **MODELLI INTRASTAT**<br>Termine per la presentazione telematica degli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi relativi al mese e al trimestre precedente. |
| 30 gennaio 2023 | **IMPOSTA DI REGISTRO**<br>Termine entro cui versare l'imposta di registro sui nuovi contratti di locazione di immobili, con decorrenza 1° del mese, e di quella inerente ai rinnovi e alle annualità, in assenza di opzione per il regime della cedolare secca. |
| 31 gennaio 2023 | **MODELLI INTRASTAT**<br>Per i soggetti registrati al regime OSS scade il termine per presentare la dichiarazione Iva e il versamento dell'Iva dovuta per il periodo 1.10.2022 - 31.12.2022 (Provv. Ag. Entrate 25.06.2021). |
| | **SPESE SANITARIE**<br>Termine per l'invio dei dati relativi alle spese sostenute nel 2° semestre 2022. |

**AIUTI COVID**

Termine di invio dell'autodichiarazione aiuti Covid (provv. Ag. Entrate 439400/2022).

**CONCESSIONI GOVERNATIVE**

Termine per versare la tassa annuale sulle concessioni governative per gli atti assoggettati a pagamento annuale.