



Aggiornamento  
Professionale  
Settimanale

quaderno

settimanale

Focus settimanale:

- La crisi pandemica può disapplicare le società di comodo
- Liti pendenti in Cassazione
- Il regime fiscale delle criptovalute – la recente risposta a interpello n. 788/E/2021 – seconda parte
- Alcuni aspetti dell'agevolazione prima casa
- Tassazione dei dividendi

## Indice:

### Flash di stampa



4

### L'Agenzia interpreta



5

### Il Giudice ha sentenziato



7

|  |    |
|--|----|
| In breve.....  | 10 |
| La crisi pandemica può disapplicare le società di comodo.....  | 10 |
| Liti pendenti in Cassazione.....   | 12 |
| L'Approfondimento – 1 .....  | 14 |
| Il regime fiscale delle criptovalute – la recente risposta a interpello n. 788/E/2021 – seconda parte..... | 14 |
| L'Approfondimento – 2 .....  | 23 |
| Alcuni aspetti dell'agevolazione prima casa.....   | 23 |
| L'Approfondimento – 3 .....  | 33 |
| Tassazione dividendi.....  | 33 |

*Burzacchi Francesco  
Cannatà Giuseppe  
Capodicasa  
Francesco  
Costa Francesco*

**Comitato scientifico:**

*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](http://www.sercontel.it) mail: [info@sercontel.it](mailto:info@sercontel.it)

## Flash di stampa



|   |   |   |
|---|---|---|
| Cedolare secca e inflazione                                     | IL SOLE 24 ORE<br>05.09.2022                                  | L'opzione per la cedolare secca comporta la sospensione della facoltà di chiedere l'aggiornamento del canone per un periodo corrispondente alla durata dell'opzione. Fino a quando l'inflazione è bassa, al locatore conviene rinunciare all'adeguamento Istat e pagare la cedolare del 21% (o 10% per i contratti concordati). |
| Lecite le operazioni per sfruttare i vantaggi fiscali           | IL SOLE 24 ORE<br>05.09.2022                                  | L'Agenzia delle Entrate ha chiarito in varie occasioni che non può configurare ipotesi di abuso di diritto porre in essere operazioni per sfruttare opportunità e vantaggi messi a disposizione dall'ordinamento tributario.  |
| Comunicazioni liquidazioni periodiche Iva                       | ITALIA OGGI<br>05.09.2022                                     | Le Lipe relative al 2° trimestre 2022 possono essere trasmesse entro il 30.09.2022, in base all'art. 3 D.L. 73/2022, convertito dalla L. 122/2022.  |
| 30% di completamento dei lavori per Superbonus                  | IL SOLE 24 ORE<br>07.09.2022<br><br>ITALIA OGGI<br>07.09.2022 | Il Consiglio superiore dei lavori pubblici ha chiarito che al fine di raggiungere la quota del 30% di completamento dei lavori entro il 30.09.2022, necessaria per usufruire del superbonus entro il 31.12.2022, possono essere conteggiati anche i lavori non agevolati da bonus edilizi.                                      |
| Domanda di riversamento volontario per il credito d'imposta R&S | IL SOLE 24 ORE<br>09.09.2022                                  | Entro il 30.11.2022 i contribuenti che hanno usufruito del credito d'imposta per ricerca e sviluppo per le annualità dal 2015 al 2019 hanno la possibilità di presentare la domanda di riversamento volontario.   |

## L'Agenzia interpreta



|  |   |   |
|--|---|---|
| <p>Trasmissione dati identificativi degli strumenti di pagamento</p>     | <p>PROVVEDIMENTO<br/>N. 340401<br/>DEL 02.09.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha prorogato il termine per le comunicazioni delle transazioni giornaliere effettuate dai commercianti, artigiani e professionisti tramite incassi elettronici e a cura degli operatori che ne forniscono gli strumenti di pagamento:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• dal 31.10.2022 al 30.11.2022 in relazione alle operazioni contabilizzate dal 1.01.2022 al 31.08.2022;</li> <li>• dal 5.09.2022 al 15.10.2022 per le transazioni contabilizzate dal 1.09.2022.</li> </ul> |
| <p>Mancata comunicazione del riallineamento</p>                          | <p>INTERPELLO<br/>N. 443<br/>DEL 02.09.2022</p>       | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che è possibile sanare la mancata comunicazione del riallineamento valori mediante la remissione in bonis di cui all'art. 2 D.L. 16/2012.</p>  |
| <p>110% negato al general contractor</p>                                 | <p>CIRCOLARE<br/>N. 23/E/2022</p>                     | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, non consente la fruizione della detrazione del 110% sul corrispettivo che il general contractor applica al committente per la propria attività di coordinamento nell'intervento di efficientamento energetico, oltre che sull'eventuale compenso legato all'applicazione dello sconto in fattura.</p>  |
| <p>Bonus verde</p>   | <p>CIRCOLARE<br/>N. 28/E/2022</p>                     | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, è intervenuta a fornire precisazioni in merito al riconoscimento della detrazione Irpef 36% sulle spese sostenute per sistemazione a verde di aree scoperte, realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili, la cui durata è stata prorogata fino al 2024.</p>   |
| <p>Bonus barriere architettoniche anche per gli immobili strumentali</p> | <p>INTERPELLO<br/>N. 444<br/>DEL 02.09.2022</p>       | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che, considerando quanto affermato dalla norma, è possibile ritenere che l'ambito applicativo dell'agevolazione sia da intendersi in senso ampio e, quindi, vi rientrino anche le spese effettuate da imprese e che gli interventi riguardino anche gli immobili strumentali.</p>  |

|   |   |  |
|---|---|--|
| <p>Aliquota Iva agevolata per l'intera fornitura di gas</p> | <p>RISOLUZIONE<br/>N. 47/E/2022</p>             | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha disposto che deve essere assoggettata all'aliquota agevolata del 5%, l'intera fornitura di gas, resa all'utente finale, comprensiva dei servizi accessori e della quota fissa.</p>   |
| <p>Scissioni e abuso di diritto</p>                         | <p>CIRCOLARE<br/>N. 31/E/2022</p>               | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito alcune indicazioni sulla scissione, ed in particolare della casistica in cui la scissa trasferisce posizioni soggettive alla beneficiaria, per le quali occorre effettuare il vitality test.</p>  |
| <p>Conferimento e riallineamento</p>                        | <p>INTERPELLO<br/>N. 447<br/>DEL 09.09.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha confermato che le reti che vengono inquadrate contabilmente dall'istante come attività immateriali a vite utile indefinita, sono deducibili al 50% e non rientrano nell'estensione a 50 anni.</p>  |
| <p>Conferimento e riallineamento</p>                        | <p>INTERPELLO<br/>N. 448<br/>DEL 09.09.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affrontato il caso di una società las con esercizio a cavallo d'anno che vuole riallineare beni materiali, confermando che l'opzione è esercitabile nel bilancio al 30.09.2021 con apposizione del vincolo nel successivo bilancio.</p>  |
| <p>Servizi di demolizione e riaddebito dei costi</p>        | <p>INTERPELLO<br/>N. 449<br/>DEL 09.09.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che nei servizi di demolizione, il regime di non imponibilità dell'art. 8-bis, c. 1, lett. e) Dpr 633/1972 si applica esclusivamente in relazione ai servizi che siano specificamente diretti alla realizzazione di una determinata fase del progetto di demolizione della nave.</p> |
| <p>Progetto di bonifica con Iva al 10%</p>                  | <p>INTERPELLO<br/>N. 445<br/>DEL 09.09.2022</p> | <p>L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha fornito indicazioni su quale trattamento Iva sia da applicare ai servizi funzionalmente collegati alla successiva fase di bonifica di un terreno.</p>  |

## Il Giudice ha sentenziato



|   |   |  |
|---|---|--|
| Affitto d'azienda e ammortamento                            | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 22171/2022              | La Cassazione ha sancito che nel caso di affitto d'azienda, se l'affittuario non assume l'obbligo di mantenimento in efficienza del compendio aziendale, questi non può dedurre gli ammortamenti.  |
| Notifica invalida a Srl a ristretta base societaria         | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 21813/2022              | La Cassazione ha chiarito che a pena di inammissibilità, la notifica invalida al socio deve essere rilevata con il ricorso introduttivo.   |
| Reverse charge e identificazione ai fini Iva                | CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA<br>C-146/21<br>C-56/21 | La Corte di Giustizia Europea ha stabilito che nel caso di una vendita di immobili, la registrazione del soggetto ai fini Iva può bloccare il funzionamento del reverse charge e far venir meno la possibilità di scegliere l'imponibilità dell'operazione.  |
| Fatture inesistenti con società eterodiretta                | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 32506/2022              | La Cassazione ha sancito che le fatture emesse da una società, facente parte di un gruppo e gestita da una capogruppo, non possono essere qualificate come inesistenti in via automatica senza un riscontro, ritenendo la società di per sé un mero schermo. |
| Occupazione di spazi pubblici e lavori su proprietà privata | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 24508/2022              | La Cassazione ha precisato che se i lavori sono eseguiti su proprietà privata, la sosta di un autocarro con sollevatore e cassone non rappresenta un cantiere. Non è dunque dovuto il canone per occupazione di spazi pubblici.                              |
| Impugnazione del ruolo                                      | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 26283/2022              | La Cassazione ha chiarito che il ruolo è impugnabile solo in particolari casi, ad esempio quando il debitore dimostri che gli può derivare un danno in termini di perdita di un appalto o di un beneficio nei confronti della p.a.                           |
| Impugnazione del ruolo                                      | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 26363/2022              | La Cassazione ritiene esentasse il trasferimento di quote sociali che è stato deciso dai coniugi nell'ambito di un   |

|  |   |   |
|--|---|---|
|  |   | accordo di separazione.   |
| La Commissione tributaria deve verificare le prove dell'Ufficio            | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 26477/2022      | La Cassazione afferma che se la sentenza si limita ad affermare che il contribuente non ha assolto all'onere probatorio senza verificare prima le prove prodotte dall'Amministrazione Finanziaria, la stessa deve ritenersi nulla.  |
| Iva indetraibile per holding   | CORTE DI GIUSTIZIA UE<br>C-98/21          | La Corte di Giustizia UE nega la detrazione dell'Iva pagata dalla holding per acquisire prestazioni di servizi da conferire alle partecipate affinché le utilizzino per le loro attività economiche, in quanto tali spese non sono inerenti all'attività della holding né sono qualificabili come sue spese generali.             |
| Socio accomandante e Iva evasa   | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 26264/2022      | La Cassazione ha sancito che il socio accomandante non può essere chiamato a rispondere dell'Iva evasa dalla società in accomandita semplice delle sanzioni applicate dal fisco alla compagine, in quanto ha una responsabilità limitata alla quota conferita per le obbligazioni sociali.  |
| Agevolazioni prima casa  | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 26604/2022      | La Cassazione ha chiarito che il contribuente gode dei benefici "prima casa" anche se non ha preso la residenza entro i termini, se si è attenuto alle indicazioni dell'interpello richiesto al Fisco.  |
| Importazioni irregolare di veicolo immatricolato fuori dall'Unione Europea | CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA<br>N. C-368/21 | La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha stabilito che l'importazione irregolare di un veicolo immatricolato fuori dell'Unione Europea paga l'Iva nel Paese membro in cui risiede il trasgressore, nel quale il mezzo è destinato ad essere effettivamente utilizzato, e non nel paese di primo ingresso nell'Unione Europea. |
| Accordi bilaterali e accertamenti fiscali                                  | CORTE DI CASSAZIONE<br>N. 25857/2022      | La Cassazione ha precisato che i documenti fiscali ottenuti dall'Agenzia delle Entrate, per mezzo di accordi bilaterali con altra amministrazione   |

---

estera, possono fondare la prova  
inerente a una ripresa erariale  
contenuta in un avviso di accertamento.

---

## In breve

### **La crisi pandemica può disapplicare le società di comodo**

---

*Di Francesco Costa*

La DRE Toscana tramite l'interpello n. 911-486/2022 ha accolto, nel limite di alcuni immobili, la richiesta di disapplicazione, per il 2021, della disciplina delle società non operative (di cui all'art. 30 - L. 724/94), avanzata da parte di una società di gestione immobiliare la cui attività di locazione ha subito restrizioni per effetto della crisi pandemica.

Nel caso in esame, la società, nell'ambito della propria attività di concessione in locazione di immobili, gestiva, tra gli altri:

- un'unità immobiliare ad uso commerciale, concessa in locazione, dal 2012, ad una società soggetta ad attività di direzione e coordinamento da parte di una holding, di sicuro affidamento, con innegabili possibilità di reperire sul mercato immobili commerciali in alternativa a quello offerto dalla società istante;
- un'unità immobiliare ad uso commerciale, concesso in locazione, dal 2017, ad una controparte inadempiente verso la quale la società ha intentato, infruttuosamente, azione esecutiva; solo dopo la conclusione della controversia, nel corso del 2020, è stato quindi possibile locare l'immobile;
- un'unità immobiliare ad uso ufficio, concessa in locazione ad un organo istituzionale;
- un'unità immobiliare ad uso commerciale, rimasto inutilizzato dal 2020 a fine 2021 a causa delle difficoltà a reperire affittuari.

Il contesto illustrato ha reso impossibile il raggiungimento dei ricavi presunti richiesti dalla disciplina antielusiva, portando, quindi in certi casi, alla decisione di accettare la riduzione dei canoni di locazione inizialmente pattuiti al fine di evitare la perdita dei clienti e/o di tutto l'importo dei canoni pattuiti e di scongiurare il definitivo abbandono del mercato con conseguente cessazione dell'attività.

Per effetto della crisi dovuta all'emergenza sanitaria che ha interessato il triennio 2019-2021, infatti, le parti conduttrici del primo e terzo immobile hanno chiesto una consistente riduzione del canone di locazione (nel primo caso, in base all'accordo registrato il 25 febbraio 2021, le parti hanno convenuto una riduzione del canone di locazione del 50% per il periodo giugno 2020 – agosto 2020, del 30% per il periodo settembre 2020 – marzo 2021, del 40% per il periodo aprile 2021 – agosto 2021).

In entrambi i casi, la decisione di accettare un accordo economicamente non vantaggioso per la società immobiliare è stata determinata dalla rilevanza del peso contrattuale delle controparti, in quanto clienti solvibili ed affidabili. Tutto ciò premesso, l'Agenzia, con la risposta ad interpello in esame, ha riscontrato, con riguardo agli immobili indicati nell'istanza, la sussistenza delle condizioni oggettive che hanno reso impossibile il conseguimento di ricavi minimi (art. 30 comma 4-*bis* della L. 724/94), nel caso di specie, dimostrate e comprovate con adeguata documentazione di supporto.

Ad avviso dell'Agenzia, le condizioni sopra-illustrate comproverebbero l'esistenza di un periodo di "non normale svolgimento dell'attività", fattispecie già in passato (circ. n. 25/2007, § 4.2, che a sua volta richiama la precedente C.M. n. 48/97) individuata come idonea a concretizzare le oggettive condizioni di disapplicazione richieste dalla norma.

La risposta in esame allarga la fattispecie relativa al non normale svolgimento dell'attività, ricollegandola, in questo caso, alla situazione di crisi derivante dalla pandemia da COVID-19, quale circostanza esterna e indipendente dalla volontà aziendale.

Va inoltre evidenziato come l'Agenzia, con la risposta in esame, accolga l'istanza in modo parziale in quanto si limita al riscontro delle condizioni oggettive con riguardo alla parte del patrimonio immobiliare per cui è stato fornito il supporto documentale, non estendendo invece l'accoglimento alle altre unità immobiliari di proprietà della società non menzionate nell'istanza.

Alla luce di tali considerazioni, l'Agenzia evidenzia che sarà cura della società effettuare il test di operatività conformemente a quanto stabilito, eliminando nei calcoli il valore degli asset interessati dal parere dell'Agenzia, nonché il valore dei ricavi ad essi correlabili.

## Liti pendenti in Cassazione

---

di Alberto De Stefani

Nonostante la riforma del processo tributario debba ancora essere pubblicata in Gazzetta Ufficiale, è necessario iniziare a valutare la convenienza a definire le liti pendenti in Cassazione. Considerando che è sufficiente che l'Agenzia delle Entrate abbia perso, anche parzialmente, anche solo uno dei due gradi del giudizio, le liti che potrebbero beneficiare della definizione potrebbero essere numerose.

È possibile infatti conciliare le liti del valore sino a 100.000 euro dove l'Agenzia delle Entrate è risultata interamente soccombente nei due gradi di merito, per le quali è richiesto il pagamento del 5% del valore della lite e le liti del valore sino a 50.000 euro dove l'Agenzia delle Entrate è risultata in parte soccombente, per le quali si paga il 20% del valore della lite. Il valore della lite deve riguardare la sola imposta, al netto delle sanzioni, come indicato dall'art.12 del D.lgs. 546/92.

Secondo quanto emerge dalle prime interpretazioni, per rientrare nella possibilità di definizione, il ricorso deve essere notificato in Cassazione al momento dell'entrata in vigore della legge ed entro 120 giorni, sempre dall'entrata in vigore, va presentata la domanda di definizione.

Da un punto di vista oggettivo, la definizione dovrebbe riguardare tutti gli atti impositivi, compresi quelli emanati dall'Agente della riscossione. Considerando che per la cartella di pagamento non ci dovrebbero essere problemi (l'importante è che il ricorso introduttivo sia stato notificato alla controparte e che questa abbia perso in almeno in uno dei due gradi), questo non si può dire per i ricorsi contro le intimazioni ad adempiere, le comunicazioni di ipoteca e di fermo.

È giusto ricordare che in base alla recente giurisprudenza, (Cass. 4 febbraio 2020 n. 2480, Cass. 16 settembre 2010 n. 19635) il vizio di decadenza dalla notifica della cartella di pagamento si deve imputare all'Agenzia delle Entrate.

Vediamo un caso pratico, ipotizzando che un contribuente abbia presentato ricorso contro un'intimazione ad adempiere che comprende cinque cartelle, del valore ciascuna pari a 40.000 euro. Il contribuente notifica il ricorso all'Agenzia delle Entrate e all'Agente

della Riscossione contro la decadenza dalla notifica della cartella, la prescrizione e la mancata notifica dell'avviso bonario. Il giudice di primo grado accoglie il ricorso per la decadenza su tutti gli atti oggetto del ricorso mentre in appello la sentenza viene ribaltata. Con la definizione delle sei liti pendenti (cinque cartelle e l'intimazione), la lite è definibile con uno stralcio dell'80% dell'imposta.

Nel caso ipotizzato, visto che il giudice ha annullato le cartelle, non dovrebbero esserci dubbi sulla possibilità di beneficiare della definizione delle liti. Diversamente, se il giudice avesse dichiarato prescritto l'intero credito, la soluzione sarebbe diversa in quanto la prescrizione potrebbe essere intesa come un vizio dell'intimazione, maturando successivamente rispetto alla cartella di pagamento. Si tratta quindi di un vizio imputabile all'Agenzia delle Entrate-Riscossione e non all'Agenzia delle Entrate, requisito fondamentale per definire gli atti.

Per gli atti emanati tipicamente dall'Agente della riscossione occorre valutare caso per caso. Ipotizziamo che contribuente impugni un preavviso di fermo. Il giudice di primo grado accoglie il ricorso rilevando i vizi del fermo; in appello la sentenza viene capovolta. Anche se sono stati sollevati vizi imputabili all'Agenzia delle Entrate, non è corretto che, ai fini della definizione, sia l'Agenzia a soccombere in giudizio, essendo il ricorso stato accolto solo per vizi del fermo.

# L'Approfondimento – 1

## Il regime fiscale delle criptovalute – la recente risposta a interpello n. 788/E/2021 – seconda parte

---

di *Alessandro Marcolla*

### PREMESSA

Riprendiamo l'analisi della qualificazione giuridica delle criptovalute iniziata la scorsa settimana.

Dopo aver appurato che in materia di criptovalute non è rinvenibile alcuna specifica disciplina, ma solo una definizione e che per l'Amministrazione Finanziaria le valute virtuali, seppur prive di un legame con il territorio, devono essere assimilate alle valute estere, di seguito ci occuperemo:

- del regime impositivo applicabile alle valute virtuali, secondo il parere dell'Agenzia delle Entrate;
- degli obblighi di monitoraggio fiscale.

### IL REGIME FISCALE APPLICABILE ALLE VALUTE VIRTUALI SECONDO L'AGENZIA DELLE ENTRATE

Come ormai noto, l'Amministrazione Finanziaria equipara le criptovalute alle valute estere.

Ebbene, per effetto di questa assimilazione l'Ufficio ritiene di dover applicare alle valute virtuali la disciplina prevista per le valute estere.

Questa posizione è stata confermata anche nella recente risposta a interpello n. 788/E/2021, oggetto di questa disamina.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che a norma dell'art. 67, comma 1-ter del TUIR<sup>1</sup>, le cessioni a titolo oneroso di valute virtuali costituiscono plusvalenze in ipotesi di:

---

<sup>1</sup> L'art. 67, comma 1-ter stabilisce che: "1-ter. Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti concorrono a formare il reddito a

- operazioni “**a termine**”. In tal caso, la plusvalenza deve essere determinata ai sensi dell’art. 68, comma 6 del TUIR. Una disposizione che prevede che “**per le valute estere cedute a termine si assume come costo il valore della valuta al cambio a pronti vigente alla data di stipula del contratto di cessione**”;
- operazioni “**a pronti**”, ovvero di operazioni in cui si verifica uno scambio immediato di una valuta virtuale contro un’altra valuta (legale o virtuale) e viceversa. In questa evenienza, le operazioni risultano produttive di un reddito diverso che risulta imponibile solo ed esclusivamente se la valuta ceduta è oggetto di prelievo da portafogli elettronici (wallet) per i quali la giacenza media risulta superiore a € 51.645,69 per almeno 7 giorni lavorativi continui nel periodo d’imposta.

Pertanto, ad eccezione di queste ipotesi le cessioni a titolo oneroso di criptovalute non generano reddito imponibile e non devono essere assoggettate a tassazione.

In definitiva, non risultano imponibili le plusvalenze da cessione di valute virtuali se:

- realizzate e detenute in depositi o conti correnti per meno di 7 giorni lavorativi consecutivi;
- inferiori a € 51.645,69.

Come precisato nella Relazione illustrativa all’art. 67, comma 1-ter del TUIR, la motivazione di questa scelta è rinvenibile, nella volontà di sottoporre a tassazione “**soltanto le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso delle valute di cui si sia acquisita ovvero mantenuta la disponibilità per finalità di investimento**”.

La stessa relazione illustrativa precisa, inoltre, che “**... sarebbe risultato assai problematico accertare, volta per volta, quando la disponibilità di una determinata valuta sia stata acquisita o mantenuta per la predetta finalità di “investimento**”.

Ecco, quindi, il motivo per cui si è preferito introdurre una presunzione assoluta, riconoscendo la finalità di investimento nelle sole due ipotesi menzionate.

---

condizione che nel periodo d’imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all’inizio del periodo di riferimento sia superiore a cento milioni di lire per almeno sette giorni lavorativi continui”.

## COME CALCOLARE LA GIACENZA MEDIA

L'Amministrazione Finanziaria ha specificato che il valore in euro della giacenza media delle valute virtuali deve essere determinato in base al cambio di riferimento all'inizio dell'anno, ovvero al 1° gennaio del periodo d'imposta in cui si verifica il presupposto per l'assoggettamento a tassazione.

Ebbene, considerato che per le criptovalute non sussiste alcun prezzo ufficiale a cui fare riferimento per il rapporto di cambio tra valuta virtuale e Euro è possibile utilizzare il rapporto di cambio al 1° gennaio, rilevabile sul sito dove è stata acquistata la criptovaluta.

Diversamente, in mancanza, di questo valore è possibile prendere a riferimento il tasso di cambio presente sul sito dove è stata effettuata la maggior parte delle operazioni.

Sempre su questo tema l'Ufficio ha, infine, precisato che la giacenza media deve essere verificata rispetto all'insieme dei wallet detenuti dalla persona fisica, a prescindere dalla loro tipologia (paper, hardware, desktop, mobile, web).

## LA DETERMINAZIONE DELLE PLUSVALENZE/MINUSVALENZE

Per calcolare le plusvalenze/minusvalenze ai sensi dell'art. 67, comma 1-bis del TUIR<sup>2</sup> si deve utilizzare il criterio LIFO.

Per queste ragioni:

- si considerano cedute per prime le valute acquisite in data più recente;
- si deve utilizzare il costo di acquisto, considerando cedute per prime le valute virtuali acquisite in data più recente, per quantificare le plusvalenze derivanti da prelievi "**wallet**" che hanno superato la giacenza media di € 51.645,69 per un periodo di almeno 7 giorni lavorativi consecutivi.

---

<sup>2</sup> L'art. 67, comma 1-bis del TUIR afferma che: "Agli effetti dell'applicazione delle lett. c), c-bis) e c-ter) del comma 1, si considerano cedute per prime le partecipazioni, i titoli, gli strumenti finanziari, i contratti, i certificati e diritti, nonché le valute ed i metalli preziosi acquisiti in data più recente; in caso di chiusura o di cessione dei rapporti di cui alla lett. c-quater) si considerano chiusi o ceduti per primi i rapporti sottoscritti od acquisiti in data più recente".

Ricordiamo, infine, che se percepito al di fuori dell'attività d'impresa, l'eventuale reddito conseguito è sottoposto a imposta sostitutiva del 26%, così come stabilito dall'art. 5 del Dlgs n.461/1997<sup>3</sup>.

## GLI OBBLIGHI DI MONITORAGGIO FISCALE

Come stabilito dall'art. 4 del DL n. 167/1990<sup>4</sup> tutte le persone fisiche residenti nel territorio dello Stato sono tenute a rispettare gli obblighi di monitoraggio fiscale nel caso in cui risultino in possesso di attività finanziarie o patrimoniali all'estero.

<sup>3</sup> L'art. 5 del Dlgs n.461/1997 prevede che: "2. (( I redditi di cui alle lett. da c) a c-quinquies))) del comma 1 dell'art. 81, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR n. 917/1986, come modificato dall'art. 3, comma 1, determinati secondo i criteri stabiliti dall'art. 82 del predetto testo unico, sono soggetti ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con l'aliquota del 12,50 per cento. L'imposta sostitutiva non si applica alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni al capitale o al patrimonio, di titoli o strumenti finanziari e di contratti, (...) di cui al comma 4, dell'art. 68 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui DPR n. 917/1986, salvo la dimostrazione, a seguito di esercizio dell'interpello secondo le modalità del comma 5, lettera b), dell'art. 167, del citato testo unico del rispetto delle condizioni indicate nella lettera c) del comma 1 dell'art. 87 del medesimo testo unico. Ai fini del presente articolo, i redditi diversi derivanti dalle obbligazioni e dagli altri titoli di cui all'art. 31 del DPR n. 601/1973, ed equiparati e dalle obbligazioni emesse dagli Stati inclusi nella lista di cui al decreto emanato ai sensi dell'art. 168-bis, comma 1, del medesimo testo unico n. 917/1986, e obbligazioni emesse da enti territoriali dei suddetti Stati sono computati nella misura del 48,08 per cento dell'ammontare realizzato. 3. L'obbligo di dichiarazione non sussiste per le plusvalenze e gli altri proventi per i quali il contribuente abbia esercitato l'opzione di cui all'art. 6.

4. L'imposta sostitutiva di cui al comma 2 è corrisposta mediante versamento diretto nei termini e nei modi previsti per il versamento delle imposte sui redditi dovute a saldo in base alla dichiarazione.

5. Non concorrono a formare il reddito le plusvalenze e le minusvalenze, nonché i redditi e le perdite di cui alle lett. da c-bis) a c-quinquies) del comma 1 dell'art. 81, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con DPR n. 917/1986, come modificato dall'art. 3, comma 1, percepiti o sostenuti da:

- a) Soggetti residenti all'estero, di cui all'art. 6, comma 1, del Dlgs n. 239/1996, e successive modificazioni.

6. Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni, i rimborsi e il contenzioso in materia di imposta sostitutiva si applicano le disposizioni previste in materia di imposte sui redditi".

<sup>4</sup> L'art. 4 del DL n. 167/1990 stabilisce che: "Le persone fisiche, gli enti non commerciali le società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR n. 917/1986, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività

estere di natura finanziaria, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i soggetti indicati nel precedente periodo che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria, ((siano titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 2, lett. pp), e dall'art. 20 del Dlgs n. 231/2007, e successive modificazioni.

2. Comma abrogato.

3. Gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi previsti nel comma 1 non sussistono per le attività finanziarie e patrimoniali affidate in gestione o in amministrazione agli intermediari residenti e per i contratti comunque conclusi attraverso il loro intervento, qualora i flussi finanziari e i redditi derivanti da tali attività e contratti siano stati assoggettati a ritenuta o imposta sostitutiva dagli intermediari stessi. Gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi previsti nel comma 1 non sussistono altresì per i depositi e conti correnti bancari costituiti all'estero il cui

Più precisamente i soggetti in questione devono riportare nella propria dichiarazione dei redditi, **quadro RW**, le consistenze esistenti nel periodo d'imposta relative:

- agli investimenti detenuti all'estero suscettibili di produrre redditi di fonte estera imponibili in Italia;
- alle attività estere di natura finanziaria, ugualmente suscettibili di produrre redditi di fonte estera imponibili in Italia.

Sostanzialmente, nel **quadro RW** devono essere indicate tutte le attività patrimoniali e finanziarie, detenute all'estero a titolo di proprietà o di altro diritto reale, indipendentemente dal loro ammontare. L'unica eccezione a questa regola è rappresentata dai depositi e dai conti correnti esteri i quali possono non essere dichiarati se di importo complessivamente inferiore a € 15.000.

Si ricorda, inoltre, che le suddette attività devono essere dichiarate ai fini del monitoraggio fiscale anche se non detenute per il tramite di intermediari residenti<sup>5</sup>.

Detto ciò, osserviamo che con la risposta a interpello n. 788/E/2021 l'Ufficio ha chiarito che le persone fisiche in possesso di valute virtuali sono tenute ad indicarle nel **quadro RW**, perché essendo considerate attività finanziarie, assimilate alle valute estere, sono suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia.

Evidenziamo, poi, che l'obbligo di monitoraggio fiscale deve essere rispettato per tutte le valute virtuali, quindi, a prescindere dalla circostanza che il cliente detenga direttamente la chiave privata. Per l'Amministrazione Finanziaria, infatti, il **quadro RW** deve essere prodotto sia in presenza di valute virtuali detenute presso un "**exchange**" estero, che in presenza di criptovalute depositate in un "**wallet**" fisicamente presente in Italia.

Sempre su questa questione segnaliamo, infine, le critiche sollevate da diversi autori che non condividono la posizione dell'Agenzia delle Entrate.

---

valore massimo complessivo raggiunto nel corso del periodo d'imposta non sia superiore a 15.000 euro. Gli obblighi di indicazione nella dichiarazione dei redditi previsti nel comma 1 non sussistono altresì per gli immobili situati all'estero per i quali non siano intervenute variazioni nel corso del periodo d'imposta, fatti salvi i versamenti relativi all'imposta sul valore degli immobili situati all'estero, di cui al n. 201/2011, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 214/2011.

4. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, è stabilito il contenuto della dichiarazione annuale prevista dal comma 1 nonché, annualmente, il controvalore in euro degli importi in valuta da dichiarare".

<sup>5</sup> Si veda in tal senso la sentenza n. 1077/2020 del TAR del Lazio che si è espresso a favore della linea interpretativa adottata dall'Agenzia delle entrate, ribadendo che i soggetti titolari di valute virtuali sono obbligati a indicare tali valute nel quadro RW del modello Redditi.

Obbligare il contribuente a predisporre il **quadro RW** contrasterebbe, a loro parere, con la caratteristica "**a-territoriale**" di questo strumento.

A ben vedere, infatti, le valute virtuali hanno natura digitale e, pertanto, non possono essere legate né a un territorio estero e né tantomeno al territorio nazionale.

#### LA COMPILAZIONE DEL QUADRO RW

Dalla lettura delle istruzioni ministeriali si ricava che le valute virtuali devono essere indicate nel quadro RW nel modo seguente:

- nella **colonna 3 "Codice individuazione bene"** deve essere valorizzato il codice 14 "**Altre attività estere di natura finanziaria e valute virtuali**";
- nella **colonna 4 "Codice Paese estero"** non deve riportare nulla.

Sempre ai fini della compilazione del **quadro RW** è stato, inoltre, rilevato che il controvalore in Euro dell'ammontare delle criptovalute possedute al 31.12 del periodo di riferimento deve essere determinato al cambio riportato, a tale data, sul sito dove il contribuente ha acquistato la valuta virtuale.

Diversamente, negli anni successivi il contribuente deve, invece, indicare il controvalore detenuto:

- alla fine di ciascun anno;
- alla data di vendita nel caso di vendita delle criptovalute in corso d'anno.



cosiddetta **IVAFE**. Un'imposta che, come noto, colpisce le persone fisiche fiscalmente residenti in Italia, che detengono attività finanziarie all'estero.

Come ben evidenziato nel documento di prassi n. 28/E/2012, l'**IVAFE** si applica, infatti, solo ed esclusivamente ai depositi e ai conti correnti di natura bancaria.

## SCHEDA DI RIEPILOGO

- La criptovalute sono “**valute virtuali**” che vengono utilizzate alternativamente a quelle aventi corso legale.

Dette valute hanno natura digitale, quindi non fisica e vengono:

- ✓ create, memorizzate e utilizzate attraverso dispositivi elettronici;
- ✓ conservate in “**portafogli elettronici**”, cosiddetti “**wallet**”.

Le valute virtuali sono, inoltre:

- ✓ liberamente accessibili e trasferibili dal titolare, in possesso delle necessarie credenziali, in qualsiasi momento e senza bisogno dell'intervento di terzi;
- ✓ emesse e funzionano grazie a codici crittografici e a complessi calcoli algoritmici.

Mancando un'apposita disciplina l'Agenzia delle Entrate ha equiparato le criptovalute alle valute estere.

- Secondo l'Amministrazione Finanziaria le cessioni a titolo oneroso di criptovalute sono produttive di plusvalenze ai sensi dell'art. 67, comma 1-ter) del TUIR solo se riguardano:

- ✓ operazioni “**a termine**”; ovvero
- ✓ operazioni “**a pronti**”. In questo caso, sono considerate produttive di un reddito diverso imponibile solo ed esclusivamente se la valuta ceduta è oggetto di prelievo da portafogli elettronici (wallet) per i quali la giacenza media è superiore a € 51.645,69 euro per almeno 7 giorni lavorativi continui nel periodo d'imposta.

Si ricorda che l'eventuale reddito percepito da una persona fisica che non esercita attività di impresa è assoggettato a imposta sostitutiva del 26%, così come stabilito ai sensi dell'art. 5 del Dlgs n. 461/1997.

- A parere dell'Ufficio le criptovalute devono essere dichiarate nel **quadro RW** del modello Redditi.

Tale obbligo vale per tutte le valute virtuali, quindi risultano incluse anche quelle per le quali il contribuente detiene direttamente la chiave privata.

A nulla rileva che parte delle valute virtuali siano detenute presso un “**exchange**” estero, ovvero in un “**wallet**” presente fisicamente in Italia.

- L'Amministrazione Finanziaria ha confermato che le criptovalute non sono assoggettate a all'**IVAFE**.

# L'Approfondimento – 2

## Alcuni aspetti dell'agevolazione prima casa

---

di Francesco Costa

### PREMESSA

Il settore IVA è un campo minato che richiede molta attenzione nella individuazione della corretta aliquota da applicare.

In questo intervento cerchiamo di attrarre l'attenzione sulle fattispecie cui prestare attenzione e sulle particolarità cui fare attenzione.

#### **Appalti relativi a costruzione, ricostruzione e ampliamento della prima casa**

Iniziamo l'analisi con gli aspetti principali legati agli interventi di costruzione e ampliamento della prima casa. La voce n. 39 della tabella A parte II allegata DPR 633/72 prevede l'applicazione dell'**aliquota** ridotta del **4%** sugli **appalti** relativi alla costruzione di immobili abitativi nei confronti dei soggetti per i quali ricorrono le condizioni dell'acquisto di una "prima casa". Naturalmente, deve trattarsi di **costruzione** di un edificio contenente solo la **prima casa** e le eventuali pertinenze. La precisazione nasce dal fatto che, a volte, succede che per semplificarsi la vita il committente che intende realizzare più unità abitative, stipuli un unico contratto di appalto con l'impresa edile nel quale non vengono tenuti distinti i costi di realizzazione delle singole unità abitative. Questo è un errore grave dal punto di vista dell'aliquota IVA applicabile in quanto non si potrà assoggettare al 4% l'intero appalto, ma sarà interessato dall'aliquota del 10%<sup>6</sup>. Le parti, quindi, potranno stipulare anche un unico contratto d'appalto, ma dovranno distinguere i lavori e i corrispettivi riferiti alla "prima casa" da quelli gravanti sulle restanti unità abitative.

L'aliquota ridotta del 4% si applica non soltanto per gli appalti relativi alla costruzione della prima casa, ma anche a quelli concernenti la **ricostruzione** della **prima casa** avvenuta in seguito alla sua **demolizione** a causa di un **sisma** o di **calamità** naturali<sup>7</sup>.

Sono altresì agevolati i **lavori extra-capitolato** commissionati direttamente dall'acquirente dell'immobile e che costituisca la "prima casa" per l'acquirente.

Non si è precisato, ma assume particolare importanza, il fatto che l'immobile non

---

<sup>6</sup> Circolare 2 marzo 1994, n. 1/E

<sup>7</sup> Risoluzione Ministeriale 30 ottobre 1998, n. 164/E

possieda i requisiti di **così detti “di lusso”**.

Merita precisare la fondamentale distinzione delle tipologie di intervento per definire l'aliquota IVA applicabile. Potremo avere:

- interventi di costruzione o ricostruzione dell'abitazione principale, ai quali si può applicare l'aliquota del 4%;
- interventi di costruzione o ricostruzione di immobile civile non prima casa, ai quali si applica l'aliquota del 10%;
- interventi di costruzione o ricostruzione di immobile, anche prima casa, ma con le caratteristiche “di lusso”, laddove l'unica aliquota applicabile è il 22%;
- interventi di ristrutturazione edilizia interessati dall'aliquota del 10%.

Il fatto che si annoveri gli interventi di costruzione o ricostruzione all'aliquota del 4% è dato dal fatto che i lavori effettuati non possono qualificarsi come interventi di **ristrutturazione** edilizia perché l'appartamento non è stato ancora ultimato e, quindi, si inseriscono “*nel processo di costruzione dell'immobile, ed hanno ad oggetto l'inserimento di materiali particolari o accorgimenti costruttivi destinati ad assicurare una migliore funzionalità dell'alloggio*”<sup>8</sup>.

L'aliquota agevolata del 4% si applica infine anche ai lavori effettuati per l'**ampliamento** della prima casa, purché ricorrano le seguenti condizioni:

- 1) i locali di nuova costruzione non devono configurare una **nuova unità immobiliare** né devono essere di consistenza tale da poter essere successivamente destinati a un'**autonoma** unità immobiliare;
- 2) anche dopo l'ampliamento, permangono le caratteristiche **non di lusso** dell'immobile<sup>9</sup>.

La Cassazione<sup>10</sup> ha chiarito che le agevolazioni prima casa tornano applicabili:

- i. sia in caso di **acquisto contemporaneo** di due unità immobiliari, a condizione che esse vengano nel loro insieme destinate dall'acquirente “a costituire un'unica unità abitativa” e purché l'immobile risultante dall'accorpamento non abbia le caratteristiche “di lusso”;
- ii. sia in caso di **acquisto successivo** di un **secondo immobile da accorpare al primo** in modo da realizzare l'unica abitazione del contribuente, il quale deve fornire la prova dell'accorpamento pur a fronte di una mera dichiarazione di variazione catastale.

<sup>8</sup> Risoluzione AE 22 febbraio 2011, n. 22/E

<sup>9</sup> Circolare AE 1° marzo 2001, n. 19/E

<sup>10</sup> Cass. 29 novembre 2021 n. 37152

## Decadenza dai benefici

L'individuazione dell'aliquota che si ritiene corretta da applicare è effettuata dal committente; resta una corresponsabilità nell'impresa appaltatrice qualora sia palese che l'immobile rivesta le condizioni per essere accatastato quale "di lusso".

Attenzione che il beneficio prima casa permane se il committente continua a detenere la proprietà dell'immobile che ha beneficiato delle agevolazioni

Il comma 4, della nota II-bis all'articolo 1 della tariffa parte I allegata al TU dell'imposta di registro (DPR 131/86), prevede la **decadenza** dal beneficio cosiddetto della "prima casa" e il conseguente recupero delle maggiori imposte, l'addebito delle sanzioni e degli interessi nel caso in cui l'abitazione acquistata in regime di favore venga trasferita, a titolo oneroso o gratuito, **entro cinque anni** dalla data dell'acquisto.

Tuttavia, ai sensi del medesimo comma 4, la decadenza non si verifica "... nel caso in cui il contribuente, **entro un anno** dall'**alienazione** (effettuata prima del decorso del quinquennio) dell'immobile acquistato con i benefici ... proceda all'acquisto di altro immobile da adibire a propria **abitazione principale**".

In quest'ultimo caso, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, della L. 448/98, al contribuente è inoltre attribuito un **credito d'imposta** fino a concorrenza dell'imposta di registro o dell'IVA corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato.

In sostanza, se il beneficiario vende l'immobile acquistato come prima casa entro cinque anni dall'acquisto, decade dal beneficio dell'agevolazione prevista per la prima casa se non acquista un altro immobile entro l'anno.

Pertanto:

- ✓ se la **cessione** era stata assoggettata all'**IVA**, l'ufficio AE presso cui sono stati registrati i relativi atti deve **recuperare** nei confronti dell'acquirente la **differenza** fra l'**imposta** calcolata in base all'aliquota applicabile in assenza di agevolazioni (in genere 10%) e quella risultante dall'applicazione dell'aliquota agevolata (4%);
- ✓ lo stesso ufficio irroga la **sanzione amministrativa**, pari al 30% della differenza di imposta dovuta, oltre gli interessi moratori;
- ✓ il contribuente può definire la **controversia** pagando, entro il termine di 60 giorni dalla notifica dell'atto, oltre la differenza del tributo e gli interessi, anche il 25% della penalità dovuta, ai sensi dell'art. 16 c. 3 D.Lgs. 472/97.

In caso di rivendita di un immobile acquistato con i benefici prima casa, il riacquisto a **titolo gratuito** (ad esempio con atto di donazione, successione o atto di liberalità) "di altro immobile - entro un anno dall'alienazione - è idoneo ad evitare la decadenza dal

beneficio”<sup>11</sup>.

Le agevolazioni tuttavia si perdono se il riacquisto riguarda la sola **nuda proprietà** di un immobile. La Cassazione, nella sentenza 28 giugno 2018 n. 17148, ha infatti affermato che l'atto necessario affinché il contribuente eviti la decadenza dell'agevolazione cd. prima casa di cui ha fruito in precedenza è rappresentato da un titolo idoneo a consentirgli **l'uso e il godimento** di un'**abitazione in via piena ed esclusiva** e, conseguentemente, nell'esercizio dei relativi poteri, a destinare la stessa quale sua abitazione principale. I Giudici hanno quindi affermato il seguente **principio di diritto**: *«La decadenza dall'agevolazione prima casa prevista dall'art. 1, nota II bis), quarto comma, della Tariffa, parte prima, allegata al testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, approvato con d.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, per aver il contribuente trasferito per atto a titolo oneroso o gratuito l'immobile acquistato con l'agevolazione medesima prima del decorso del termine di cinque anni dalla data di acquisto non è evitata qualora, entro un anno dall'alienazione dell'immobile acquistato con tale agevolazione, proceda all'acquisto della nuda proprietà di altro immobile»*. Lo stesso principio è stato poi confermato nella Risp. AE 28 giugno 2022 n. 349 avente ad oggetto l'acquisto della sola nuda proprietà di un immobile da parte di un cittadino italiano residente all'estero.

Il mancato trasferimento della residenza nel comune ove è sito l'immobile, entro 18 mesi dal suo acquisto con i benefici “prima casa”, produce la **perdita dell'agevolazione** e il pagamento all'Erario della differenza d'imposta, con sanzione e interessi. Tuttavia, il caso di un **evento sismico**<sup>12</sup> che impedisce il trasferimento della residenza anagrafica, o quello di un Comune che dichiara **inagibile o inabitabile** un immobile a causa di abbondanti infiltrazioni d'acqua provenienti dal tetto<sup>13</sup>, devono essere riconosciuti eventi in cui ricorre la **causa di forza maggiore** che impedisce il disconoscimento dei benefici. Ciò in quanto, per effetto dell'evento stesso, si è verificato *“un impedimento oggettivo, non prevedibile e tale da non poter essere evitato che ha comportato l'impossibilità per il contribuente di continuare ad utilizzare l'immobile acquistato per finalità abitative”*<sup>14</sup>.

In linea con tali concetti, è possibile beneficiare delle agevolazioni prima casa per l'acquisto di un nuovo immobile, **finché permane la condizione di oggettiva e assoluta inagibilità** dell'immobile pre-posseduto, risultante da idonea documentazione e

<sup>11</sup> Risoluzione AE 11 maggio 2015, n. 49/E

<sup>12</sup> Risoluzione AE 1° febbraio 2002, n. 35/E

<sup>13</sup> Risoluzione AE 10 aprile 2008, n. 140/E

<sup>14</sup> Risoluzione AE 1° agosto 2017, n. 107/E

indipendente dalla volontà del contribuente, previo possesso degli ulteriori requisiti richiesti dalla norma. Di conseguenza, nel caso di un immobile acquistato fruendo dell'agevolazione "prima casa" che sia stato oggetto di un **decreto di sequestro** ai sensi dell'articolo 253 c.p.p. e di **dichiarazione di inagibilità** da parte dell'Autorità competente in quanto "sono venuti meno i requisiti igienico sanitari, strutturali, impiantistici e di sicurezza antincendio, in misura tale da pregiudicare l'incolumità pubblica e privata", è possibile beneficiare dell'agevolazione per l'acquisto di un nuovo immobile fino a quando permane tale inagibilità<sup>15</sup>.

Secondo la Cassazione<sup>16</sup> il **ritardo del Comune** di riferimento nel soddisfare la richiesta avanzata dai contribuenti di trasferimento della residenza nell'immobile oggetto di acquisto, rappresenta certamente una causa sopravvenuta di **forza maggiore**, come tale ostativa alla decadenza dai benefici fiscali per l'acquisto della prima casa.

Sempre secondo la Cassazione, il ritardo del venditore nell'adempimento del **contratto preliminare non** costituisce **causa di forza maggiore**<sup>17</sup>. Di conseguenza, perde l'agevolazione prima casa il contribuente che non ha riacquistato un nuovo immobile agevolato entro l'anno dalla vendita del primo a causa di tale ritardo. L'inadempimento della controparte degli obblighi derivanti dal contratto preliminare non presenta infatti i **connotati dell'oggettività, inevitabilità e imprevedibilità** di una causa di forza maggiore. La mancata conservazione del beneficio fiscale non è dipesa da fattori sovrastanti la sfera soggettiva del soggetto, ma è riconducibile a una precisa scelta del contribuente di ricorrere alla stipula del contratto preliminare accettando, quindi, il rischio che, per effetto degli inadempimenti della controparte – eventi per nulla imprevedibili e inaspettati – il passaggio di proprietà si protraesse oltre l'anno dalla precedente vendita.

Si ricorda, per completezza, che dal 14 dicembre 2014 ai sensi dell'art. 33 D.Lgs. 175/2014, la natura di immobile "non di lusso" non rileva più ai fini dell'accesso all'agevolazione prima casa, che viene limitata ai soli immobili non classificati o classificabili nelle categorie catastali A1, A8 o A9, a prescindere dalla sussistenza delle caratteristiche individuate dal DM 2 agosto 1969 che considerava «di lusso» una casa dotata di piscina. In ordine tuttavia all'applicazione dell'istituto del favor rei, a seguito di tale modifica normativa, si è assistito a un **contrasto giurisprudenziale** della Corte di Cassazione.

Tale contrasto è stato risolto dalle **SS.UU.** della **Cassazione**, con la sentenza 27 aprile

---

<sup>15</sup> Principio diritto AE 17 marzo 2022, n. 1

<sup>16</sup> Cassazione 15 febbraio 2022 n. 4843

<sup>17</sup> Cassazione 1° aprile 2022 n. 10562

2022 n. 13145, chiarendo che la questione non riguarda il favor rei, ma l'**abolitio criminis** ed è stato affermato il seguente **principio di diritto**: "*In tema di agevolazioni per l'acquisto della prima casa, la modifica dei parametri ai quali ancorare i presupposti per il riconoscimento del beneficio, disposta, quanto all'iva, dall'art. 33 del d.lgs. 21 novembre 2014, n. 175, non ha inciso retroattivamente e l'infrazione, costituita dalla dichiarazione mendace, della quale è soltanto cambiato l'oggetto, è rimasta immutata; ne consegue che non si è verificata alcuna abolitio criminis*".

### **Decadenza dei benefici e solidarietà tra venditore e acquirente**

In caso di decadenza dai benefici per altri motivi - ad esempio perché la casa viene individuata successivamente come casa di lusso – secondo i primi orientamenti, l'Ufficio emette "l'avviso di liquidazione della maggiore imposta dovuta direttamente nei confronti dell'acquirente dell'immobile medesimo, in quanto l'applicazione dell'aliquota inferiore da parte del venditore dell'immobile è derivata da una dichiarazione mendace dell'acquirente". Secondo la giurisprudenza, quindi, in caso di decadenza dai benefici non sussiste alcuna **solidarietà** tra il **venditore** e l'**acquirente**, e la **responsabilità** per il pagamento dell'imposta rimane solo in capo a quest'ultimo<sup>18</sup>.

Un orientamento opposto sostiene che le **caratteristiche "di lusso"** di un immobile siano un elemento oggettivo, a conoscenza di **entrambe** le **parti**. Ne consegue che, in caso di applicazione indebita dei benefici prima casa, la responsabilità dell'acquirente si aggiunge a quella gravante sul venditore/cedente, che potrà poi, in caso di accertamento, agire in **rivalsa** nei confronti del **cessionario**<sup>19</sup>. A parere dello scrivente, tale "conoscenza" era di semplice individuazione prima delle modifiche all'individuazione dei fabbricati di lusso in quelli censiti alle categorie A8, A9 e A10. Infatti in passato c'erano una serie di elementi che individuavano il fabbricato di lusso legato alle finiture; attività che erano poste in essere dall'appaltatore e, quindi, di sua pronta individuazione. Infatti, si ricorda, che dal 14 dicembre 2014 ai sensi dell'articolo 33 del D.Lgs. 175/2014, la natura di immobile "non di lusso" non rileva più ai fini dell'accesso all'agevolazione prima casa, che viene limitata ai soli immobili non classificati o classificabili nelle **categorie catastali A/1, A/8 o A/9**, a prescindere dalla sussistenza delle caratteristiche individuate dal DM 2 agosto 1969 che considerava "di lusso" una casa dotata di **piscina**.

<sup>18</sup> Cassazione 27 ottobre 2015, n. 21908

<sup>19</sup> Cassazione 22 aprile 2021, n. 10656

In ordine tuttavia all'applicazione dell'istituto del **favor rei**, a seguito di tale modifica normativa, si è assistito a un contrasto giurisprudenziale della Corte di Cassazione. Alcune sentenze<sup>20</sup> sostengono che non sia applicabile il favor rei in quanto, se la legge istitutiva di un tributo viene abrogata a decorrere da una data, permanendo l'obbligo a carico del contribuente per il periodo anteriore, non sono abrogate le norme sanzionatorie che assistono tale obbligazione tributaria. Di **diverso avviso** la successiva sentenza Cass. 22 aprile 2021 n. 10656 (così come Cass. n. 13235/2016, n. 30902/2019 e n. 1164/2021), secondo cui: *"In tema d'IVA ad aliquota agevolata per l'acquisto della prima casa, l'articolo 33 del d.lgs. n. 175 del 2014 - che, nel modificare il n. 21, Tabella A, parte seconda, allegata al DPR n. 633 del 1972, ha identificato gli immobili cui applicare l'imposta agevolata in base alla categoria catastale e non più alla stregua dei parametri di cui al DM 2 agosto 1969 - pur non potendo applicarsi, sul piano sostanziale, agli atti negoziali anteriori alla data della sua entrata in vigore (13 dicembre 2014), può tuttavia spiegare effetti ai fini sanzionatori, in applicazione del principio del "favor rei", posto che, proprio in ragione della più favorevole disposizione sopravvenuta, la condotta mendace inerente la caratteristica 'non di lusso' dell'immobile, che prima integrava una violazione fiscale, non costituisce più il presupposto per l'irrogazione della sanzione".* Per risolvere tale contrasto giurisprudenziale, l'**ordinanza interlocutoria della Suprema Corte** Cassazione 29 ottobre 2021 n. 30708 ha **rimesso** la **valutazione** in tema di favor rei al Primo presidente, affinché consideri la rimessione della questione alle **Sezioni Unite** della Corte.

### **Credito d'imposta per decadenza dai benefici "prima casa"**

In tema di agevolazioni prima casa, è riconosciuto dall'articolo 7 della L. 448/98 un credito d'imposta pari all'imposta di **registro** e all'**IVA** corrisposta in relazione al precedente acquisto agevolato: i) sia nel caso in cui il soggetto, **entro un anno** dall'alienazione del precedente immobile, procede ad acquistarne un altro con i medesimi benefici; ii) sia nel caso in cui il soggetto proceda al nuovo acquisto **prima** della **vendita** dell'immobile posseduto<sup>21</sup>.

Il credito d'imposta può essere portato in diminuzione dall'imposta di registro dovuta per l'atto di acquisto che lo determina oppure può essere utilizzato nei seguenti modi:

<sup>20</sup> Cassazione n. 24991/2006, n. 6189/2006, n. 9540/2011, n. 25754/2014, n. 18421/2017 e n. 12936/2019

<sup>21</sup> Circolare AE 1° marzo 2001, n. 19/E

1. per l'intero importo in **diminuzione** dalle **imposte di registro, ipotecarie e catastali**, sulle **successioni e donazioni** dovute sugli atti e sulle denunce presentati dopo la data di acquisizione del credito;
2. in **diminuzione** dalle imposte sui **redditi delle persone fisiche** dovute in base alla dichiarazione da presentare successivamente alla data del nuovo acquisto;
3. in **compensazione**.

Secondo la norma e la prassi, quindi:

- a) il credito d'imposta non può essere oggetto di richiesta di **rimborso**;
- b) i contribuenti hanno la facoltà di scegliere la **modalità di utilizzo** del credito di imposta loro spettante;
- c) le **opzioni** sono **alternative** ma non preclusive.

### Un paio di casi

**Prima casa ed errore nell'applicazione dell'aliquota:** le **fatture** emesse dall'**appaltatore** in mancanza della dichiarazione del privato committente, assoggettate all'aliquota del 10% (prevista per gli appalti relativi alla costruzione delle singole case d'abitazione diverse dalla prima), possono essere rettifiche ai sensi dell'art. 26 Decreto IVA, con applicazione dell'aliquota del 4%, qualora all'atto della consegna risulti in maniera inequivoca che il committente si trovi nelle condizioni per poter fruire delle agevolazioni per la "prima casa" (Circ. Min. 2 marzo 1994 n. 1/E).

**Prima casa e demolizione del fabbricato per ampliamento:** le agevolazioni prima casa non possono essere applicate sull'acquisto di un'ulteriore unità immobiliare, adiacente alla prima casa, se l'intenzione è quella di demolire l'intero fabbricato, nel quale sono situate la "prima casa" di abitazione e l'ulteriore unità acquistata ed edificare - sull'area di risultante dalla demolizione - un villino. L'operazione di demolizione dell'intero fabbricato, con la successiva ricostruzione, non costituisce infatti una **fusione** e quindi non può essere assimilata a un ampliamento della preesistente "prima casa" o a un accorpamento della stessa con un'altra unità immobiliare in modo da creare un'unica unità abitativa.

L'agevolazione spetterebbe unicamente se l'acquisto dell'ulteriore unità immobiliare adiacente alla propria "prima casa" fosse finalizzata alla fusione della casa abitazione pre posseduta con la porzione immobiliare acquistata, in modo da creare un'**unica unità abitativa** che non rientri nelle categorie A/1, A/8 e A/9 (Risp. AE 21 aprile 2020 n. 113).

## Prima casa e vicende coniugali

Nella vita coniugale non sempre le cose vanno nel giusto verso, per cui può accadere che l'immobile costruito assieme veda attribuito ad uno solo di essi.

Non si decade dai benefici prima casa nel caso in cui la cessione a terzi dell'immobile oggetto di agevolazione, entro il **quinquennio** dall'acquisto originario, è avvenuto in virtù di clausole contenute in un **accordo di separazione omologato** dal giudice, anche se non si procede all'acquisto di un nuovo immobile entro un anno dalla cessione. L'articolo 19 della L. 74/87 dispone infatti l'**esenzione** da ogni tassa per gli atti stipulati in conseguenza del procedimento di **separazione**, senza distinzione tra gli atti eseguiti all'interno della famiglia e gli atti eseguiti nei confronti di terzi<sup>22</sup>.

Richiamando tale orientamento, la Risposta dell'Agenzia delle Entrate 1° ottobre 2021, n. 651, ha specificato che valgono i chiarimenti forniti dalla stessa con la Risoluzione 9 settembre 2019 n. 80/E e, quindi, **non si decade** dalle **agevolazioni** prima casa anche nel caso in cui la vendita dell'immobile agevolato avvenga da parte dei coniugi **prima** della **formalizzazione** della **separazione consensuale** da parte del **Tribunale** adito. Ciò in quanto la vendita avvenuta a procedimento già instaurato può ritenersi atto relativo al procedimento di separazione. È tuttavia necessario che venga emanato dal Tribunale il decreto di omologazione dell'accordo di separazione consensuale e che tale atto, omologato dal Tribunale e notificato al competente ufficio dell'Agenzia delle Entrate, preveda che l'accordo patrimoniale (relativo alla vendita della casa coniugale) sia **elemento funzionale** ai fini della risoluzione della crisi coniugale.

Al contrario, qualora la **separazione** dei coniugi fosse **consensuale**, senza l'intervento del giudice ma in presenza di un ufficiale di stato civile ai sensi dell'articolo 12 del DL 132/2014, si **decade** dai **benefici**. La separazione consensuale non può contenere patti di trasferimento patrimoniali ed eventuali pattuizioni in tal senso non possono essere considerati parte integrante della suddetta procedura. Non può quindi trovare applicazione l'agevolazione prevista dal citato articolo 19 della L. 74/87 in quanto riservata alla regolazione dei rapporti patrimoniali dei coniugi sotto il controllo del **giudice**<sup>23</sup>.

La risoluzione per **mutuo consenso**, tramite un programma di negoziazione assistita omologato dal giudice, del precedente contratto di donazione con cui si realizza il **trasferimento** della quota dell'immobile dalla **ex moglie** all'**ex marito** e il contestuale

<sup>22</sup> Risoluzione AE 9 settembre 2019, n. 80/E

<sup>23</sup> Risposta AE 27 febbraio 2020, n. 80

trasferimento della citata quota dall'ex marito alla ex moglie, non fa perdere i benefici prima casa sul nuovo immobile acquistato nello stesso Comune dall'ex marito, in quanto l'accordo è sopraggiunto dopo il nuovo acquisto. Di conseguenza, al momento dell'acquisto della suddetta "prima casa", l'acquirente non aveva la titolarità di altro immobile abitativo nel medesimo Comune e, dunque, non decade dai relativi benefici<sup>24</sup>.

### **Conclusioni**

Come si è potuto notare, l'applicazione dell'aliquota agevolata 4% per la realizzazione e l'ampliamento della prima casa di abitazione richiede una particolare attenzione. Di interesse è sicuramente il fatto che, assieme alla prima casa si costruiscano anche altre unità abitative, dove è fondamentale che i corrispettivi vengano determinati distintamente. Infine, non si deve mai scordare che per il mantenimento dei benefici legati all'aliquota agevolate, l'immobile deve essere detenuto per un periodo minimo di 5 anni.

Infine, rammentiamo che le agevolazioni "prima casa" possono essere godute una sola volta; il Legislatore ha introdotto la deroga con la previsione del "riacquisto".

Altro aspetto è legato alle vicissitudini coniugali che prevedono regole particolari e distinte a seconda che il trasferimento avvenga con una separazione avallata dal Giudice, piuttosto da una separazione consensuale stipulata dinnanzi il funzionario dello stato civile.

---

<sup>24</sup> Risposta AE 28 maggio 2020, n. 158

# L'Approfondimento – 3

## Tassazione dividendi

---

di Gianfranco Costa

### PREMESSA

Il 2022 diviene lo spartiacque definitivo sulla tassazione dei dividendi delle società laddove la partecipazione sia di natura qualificata. Infatti, abbiamo assistito nel tempo alle modifiche dell'aliquota IRES e la successiva coerente ridefinizione della percentuale di imponibilità del dividendo distribuito.

Fondamentale risultava e risulta la corretta gestione della formazione degli utili e la sua esposizione nella dichiarazione dei redditi. Infatti, per fruire delle diverse imponibilità era indispensabile la distinzione dell'anno di formazione degli utili.

Quanto detto è riferito alle partecipazioni qualificate, in quanto, per le non qualificate vigeva una ritenuta alla fonte a titolo di imposta.

Il Legislatore, con l'articolo 1, comma 1006, della Legge 205/2017 ha poi unificato la modalità di tassazione della distribuzione dei dividendi stabilendo che dagli utili formati dal 2018 fosse operata una ritenuta d'imposta del 26% a prescindere che le partecipazioni fossero o meno qualificate.

La norma che ha modificato l'imposizione, ha istituito una fase transitoria che si chiude con il 2022. Infatti, stabilisce che per fruire della parziale imponibilità, la distribuzione degli utili nati negli esercizi fino al 2017, l'Assemblea dei soci dovesse deliberare entro il 31/12/2022 la distribuzione di tali dividendi.

Un'allerta va sicuramente attivata a seguito di notizie pervenute di un interpello presentato ove l'interpretazione dell'Agenzia sembra richiedere sia la delibera che il pagamento dei dividendi riferiti agli utili fino al 2017 affinché sia possibile godere della parziale imponibilità dei dividendi stessi.

Vediamo allora di analizzare le regole attinenti la distribuzione dei dividendi e di provare a calcolare gli effetti fiscali delle due modalità di imposizione.

#### **ASPETTI SOGGETTIVI**

Dal punto di vista soggettivo, i soggetti coinvolti sono le persone fisiche residenti che, al di fuori dell'esercizio di impresa, devono percepire dividendi formati con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/2017.

Se la distribuzione dell'utile derivante da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti IRES è deliberata entro il 31/12/2022, continuano ad applicarsi le "vecchie" disposizioni: è il così detto "regime transitorio".

Se la distribuzione dell'utile è deliberata dopo il 31/12/2022, si applicherà il nuovo regime, in vigore per gli utili formati dal 1/1/2018, che prevede l'assoggettamento degli stessi ad una ritenuta a titolo d'imposta del 26%, ai sensi dell'articolo 1, comma 1006, della legge n. 205/2017.

Con una risposta a interpello resa dall'Agenzia delle Entrate, di cui non si conoscono gli estremi in quanto non ancora pubblicata sul sito istituzionale, ma il cui testo è stato diffuso dalla stampa specializzata verso la fine del mese di luglio, il suddetto regime transitorio può trovare applicazione se gli utili, la cui distribuzione sia deliberata entro il 31/12/2022, siano effettivamente erogati entro lo stesso termine del 31/12/2022; regola legata al principio di cassa cui soggiacciono i dividendi.

#### **ASPETTI OGGETTIVI**

Come già accennato sopra, la legge di Bilancio 2018 (articolo 1, commi da 999 a 1006, legge n. 205/2017) ha apportato alcune modifiche al regime impositivo dei redditi di natura finanziaria conseguiti da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio d'impresa, derivanti dal possesso e dalla cessione di partecipazioni qualificate (cfr. art. 67, comma 1, lettera c, TUIR).

In particolare, è previsto che le società e gli enti commerciali soggetti IRES di cui all'articolo 73, comma 1, lettere a-b, TUIR sono tenuti ad operare, con obbligo di rivalsa, una ritenuta del 26% a titolo d'imposta sugli utili in qualunque forma corrisposti a persone fisiche residenti in relazione a partecipazioni qualificate (articolo 27, comma 1, D.P.R. n.

600/1973), estendendo così a tali partecipazioni il trattamento fiscale già previsto per le partecipazioni non qualificate.

Tenuto conto del principio di cassa che si applica agli utili derivanti a persone fisiche da partecipazioni qualificate non percepiti nell'esercizio di impresa commerciale, il nuovo regime di tassazione previsto per le partecipazioni qualificate scatta per i dividendi percepiti a partire dal 1° gennaio 2018, così come previsto dall'articolo 1, comma 1005, legge n. 205/2017.

In deroga alle previsioni di cui sopra, è previsto che alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società ed enti soggetti all'IRES formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/2017, deliberate dal 1/1/2018 al 31/12/2022, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al D.M. 26 maggio 2017 (in tal senso: articolo 1, comma 1006, legge n. 205/2017), in base al quale gli utili distribuiti concorrono parzialmente (a seconda del periodo in cui si sono prodotti) alla formazione del reddito imponibile del contribuente (c.d. regime "transitorio").

Con una risposta a interpello 25/7/2022, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, affinché possa trovare applicazione il regime transitorio non è sufficiente che la distribuzione dei dividendi sia deliberata entro il 31/12/2022, ma che gli stessi siano effettivamente erogati entro lo stesso termine (principio "di cassa").

Si osserva che la norma sembra richiedere solo che entro la predetta data la distribuzione degli utili sia stata "deliberata" entro il 31/12/2022, a prescindere, quindi, dall'effettivo pagamento.

Pertanto, con la risoluzione n. 56/E del 6 giugno 2019, l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che "per gli utili deliberati dal 1/1/2018 al 31/12/2022 e maturati fino all'esercizio in corso al 31/12/2017 continua ad applicarsi il regime di tassazione preesistente", senza porre alcun riferimento alla necessità che entro il 31/12/2022 avvenga anche l'effettiva erogazione.

Anche in una seconda occasione l'Agenzia ha commentato la norma in esame, facendo sempre e solo riferimento alla delibera di distribuzione degli utili (risposta a interpello 30/3/2022, n. 163: "come evidenziato, ai fini dell'applicazione del regime transitorio sulle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate e formatesi fino all'esercizio in

corso al 31/12/2017 è necessario che le predette distribuzioni siano deliberate entro il 31/12/2022”).

Ricordiamo che si considerano partecipazioni qualificate quelle che rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritto di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2% o al 20% ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5% o al 25% secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni (art. 67, comma 1, lettera c, TUIR).

Prima della modifica del regime di tassazione degli utili, erano previste percentuali di imponibilità diversificate, a seconda del periodo d'imposta in cui si sono formati gli utili.

Tabella n. 1

| Data di formazione utili  | Percentuale di imponibilità | Riferimenti normativi                              |
|---|-----------------------------|--|
| Utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/2007  | 40%                         | Art. 47, comma 1, TUIR, <i>pro tempore</i> vigente |
| Utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2007 fino all'esercizio in corso al 31/12/2016 (dal 1/1/2008 al 31/12/2016 per i contribuenti solari) | 49,72%                      | Art. 1, DM 2/4/2008                                |
| Utili prodotti a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2016 fino all'esercizio in corso al 31/12/2017 (dal 1/1/2017 al 31/12/2017 per i contribuenti solari) | 58,14%                      | Art. 1, DM 26/5/2017                               |

Chiaramente, l'imponibile calcolato secondo le suddette percentuali concorre alla formazione del reddito complessivo soggetto a IRPEF, secondo scaglioni ed aliquote ordinarie.

**MODALITÀ**

Prima di tutto dobbiamo precisare che sono a seguito della delibera di distribuzione degli utili nasce in capo al socio il diritto alla percezione del dividendo. È, quindi, la delibera che fa nascere sul socio il diritto di credito nei confronti della società.

L'articolo 2949 c.c. stabilisce che "si prescrivono in cinque anni i diritti che derivano dai rapporti sociali, se la società è iscritta nel registro delle imprese".

La distribuzione degli utili può essere deliberata anche qualora l'esercizio si sia chiuso in perdita. In tal caso, possono essere distribuite riserve di utili, se disponibili.

Con la circolare 29/5/2013, n. 18, al paragrafo 6.35 viene previsto che il verbale di approvazione del bilancio che prevede la distribuzione degli utili di esercizio è soggetto ad obbligo della registrazione in termine fisso e sconta l'imposta di registro in misura fissa (200 euro).

L'approvazione del bilancio e la distribuzione degli utili possono anche essere oggetto di delibere diverse ed autonome e, quindi, l'assemblea può decidere di ripartire tra i soci gli utili ottenuti dall'esercizio dell'anno precedente al momento dell'approvazione del bilancio annuale o in un qualsiasi momento dell'anno.

**ASPETTI TEMPORALI**

Per gli utili prodotti negli esercizi indicati in Tabella n. 1, le percentuali di cui sopra si applicano se la distribuzione degli stessi viene deliberata dal 1/1/2018 al 31/12/2022, purché entro la stessa data limite del 31/12/2022 i dividendi siano effettivamente erogati al socio.

Se la distribuzione viene deliberata successivamente al 31/12/2022 ovvero, nel caso di delibera assunta entro il 31/12/2022, gli utili siano erogati dal 1/1/2023, sugli utili percepiti si applica la ritenuta alla fonte del 26% e non si potrà applicare la regola transitoria sopra descritta.

Pertanto, le date che assumono rilievo ai fini dell'applicazione del regime transitorio sono quelle della delibera di distribuzione e dell'effettivo pagamento degli utili, che devono intervenire entro il 31/12/2022.

I decreti ministeriali sopra citati, agli effetti della tassazione del soggetto partecipante, prevedono una presunzione in forza della quale gli utili distribuiti si presumono prioritariamente formati con utili prodotti dalla società fino al 31/12/2007, poi con quelli formati fino all'esercizio in corso al 31/12/2016 e poi, con gli utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31/12/2017<sup>25</sup>. In sostanza viene concesso al socio-contribuente di fruire della tassazione più favorevole.

Tale presunzione “opera indipendentemente da quanto indicato nella delibera di distribuzione degli utili” ed è “applicabile qualunque sia la natura della partecipazione (qualificata o non qualificata) e del percettore degli utili”<sup>26</sup>.

### **TASSAZIONI A CONFRONTO**

Viste le regole generali del regime transitorio e del regime definitivo applicabile dal 2023 a tutti i dividendi distribuiti, ci rimane da proporre un confronto di imposizioni in modo da poter valutare l'opportunità di deliberare e distribuire gli utili più datati.

Il problema di fondo che si pone oggi è la valutazione della situazione finanziaria della società, la quale, tra pandemia ed effetti perversi della guerra in Ucraina, può aver compresso notevolmente le disponibilità liquide della società.

Necessità altresì una realizzazione di un business plan finanziario al fine di capire se la distribuzione dei dividendi ai soci può comportare problematiche negli esercizi futuri.

Quindi, la decisione di distribuire i dividendi non è legata solamente ad una contingente convenienza economica in ordine al risparmio fiscale desumibile dalla colonna “delta” della tabella, ma anche dalla pianificazione finanziaria che dovrà operare la società.

Per addivenire ad un risultato, si pongono alcuni parametri riferiti alla tassazione ordinaria dei dividendi. Le aliquote delle addizionali sono individuate per l'esempio, così pure l'aliquota IRPEF, con la quale si presume che i soci possiedano anche altri redditi imponibili. Rimane sempre l'incognita degli oneri deducibili e delle detrazioni d'imposta, i quali potrebbero aumentare il delta di tassazione.

---

<sup>25</sup> art. 1, comma 2, D.M. 2/4/2008; art. 1, comma 4, D.M. 26/5/2017 e risoluzione 6/6/2019, n. 56/E

<sup>26</sup> risposta a interpello 30/3/2022, n. 163

| Anno utili | % impon. | Utile lordo | Utile impon. | IRPEF % | Add. Reg. | Add. Com. | Totale imposte ordinarie | 2023 Ritenuta 26% | Delta    |
|------------|----------|-------------|--------------|---------|-----------|-----------|--------------------------|-------------------|----------|
| 2006       | 40,00    | 80.000      | 32.000       | 38%     | 1,72%     | 0,8%      | 12.966,40                | 20.800            | 7.833,60 |
| 2015       | 49,72    | 150.000     | 74.580       | 43%     | 1,72%     | 0,8%      | 33.948,82                | 39.000            | 5.051,18 |
| 2017       | 58,14    | 120.000     | 69.768       | 43%     | 1,72%     | 0,8%      | 31.758,39                | 31.200            | - 558,39 |

È chiara la convenienza alla distribuzione nel 2022, seppur con le variabili legate alla situazione fiscale di ogni socio in linea di altri redditi, oneri deducibili e detrazioni fiscali. Queste ultime, in particolare, potrebbero essere legate ai bonus edilizi.

Insomma, la decisione di distribuire i dividendi e di comprimere la liquidità societarie non è, in questi tempi, di facile soluzione.

Questo intervento ha voluto, però, far presente che c'è una scadenza, il 31/12/2022 da valutare. Possiamo dire una ulteriore scadenza. Sarebbe stato opportuno che il Legislatore, valutati gli effetti pandemici ed economico finanziari legati alla guerra in Ucraina, avesse deciso per una proroga del periodo transitorio. Ciò anche per il tentativo fatto con l'ACE e la Super-Ace del 2021 di ricapitalizzare le società e farle ricorrere il meno possibile al credito bancario.

## Le prossime scadenze



30 settembre 2022

### **REDDITI 2022**

I soggetti non titolari di partita Iva, che hanno scelto di rateizzare le imposte derivanti dalla dichiarazione dei redditi devono effettuare i relativi versamenti.

### **MODELLO 730**

Termine di trasmissione telematica all'Agenzia delle Entrate delle dichiarazioni presentate dal contribuente dal 1 al 30.09.

### **ELENCHI INTRASTAT**

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

### **RIMBORSO IVA ESTERA**

Termine di presentazione della richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto di altro Stato Europeo assolta sugli acquisti.

### **IMPOSTA DI REGISTRO**

Termine ultimo per 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.

### **IMPOSTA DI BOLLO**

Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 1° trimestre 2022 di importo inferiore a € 250. Termine di versamento dell'imposta di bollo relativa al 2° trimestre 2022.