

# SDC SERVIZI AZIENDALI

Servizi Globali in materia Fiscale - Contabile – Societaria

Campodarsego, 11 ottobre 2022

**AI CLIENTI DELLO STUDIO  
LORO INDIRIZZI**

**Prot. G 14/2022**

**OGGETTO: Aggiornamento fiscale**

## **DIVIDENDI CON LE VECCHIE REGOLE CON PAGAMENTO ENTRO IL 31 DICEMBRE 2022**

*Risposta Agenzia Entrate del 16 settembre 2022, n. 454*

Secondo il parere dell'Agenzia delle entrate (esplicitato con la risposta a interpello n. 454/E/2022) per fruire della disciplina transitoria sui dividendi sarebbe necessario, non solo deliberare la distribuzione delle riserve di utili entro il prossimo 31 dicembre 2022, ma altresì entro la medesima data effettuare anche la relativa distribuzione delle somme.

### **LA DELIBERA E LA DISTRIBUZIONE DEI DIVIDENDI**

La Legge di Bilancio per il 2018 (L. 205/2017) è intervenuta ad uniformare la disciplina dei dividendi, stabilendo un identico trattamento per i dividendi provenienti da partecipazioni qualificate e non, con applicazione di un prelievo fisso al 26% quando il percettore sia persona fisica che non agisce nell'esercizio dell'impresa.

Va ricordato che le vecchie regole risultavano tendenzialmente più convenienti, soprattutto per i soci che presentano redditi limitati; conseguentemente, al fine di non imporre un trattamento peggiorativo a tali soggetti, è stata introdotta una disciplina transitoria che:

- con riferimento alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in soggetti Ires;
- formatesi con utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017; e
- deliberate entro il 2022;

consente di applicare la previgente disciplina che prevede, in caso di partecipazioni qualificate, una tassazione ordinaria su una parte del dividendo distribuito, con differenti percentuali rispetto all'anno di formazione delle riserve.

Proprio su questo punto è intervenuta l'interpretazione innovativa dell'Agenzia delle entrate: a dispetto del tenore letterale della norma, che richiede unicamente che sia assunta la delibera di distribuzione entro la fine dell'anno (con un passaggio, quindi, da riserva a debito della somma deliberata), secondo l'Amministrazione finanziaria la ratio della disposizione imporrebbe anche di procedere alla materiale erogazione di tali dividendi entro la medesima data.

Dal 2018 tassazione al 26% per i dividendi relativi a partecipazioni qualificate	
↓	
Disciplina transitoria con riferimento a:	
↓	↓
Utili <i>ante</i> 2018	Delibera entro 31 dicembre 2022
↓	↓
Secondo l'Agenzia: distribuzione entro 31 dicembre 2022	

### **BONUS ELIMINAZIONE BARRIERE ARCHITETTONICHE: AMMESSE ANCHE LE SOCIETÀ**

L'Agenzia delle entrate è intervenuta per fornire i chiarimenti relativi al *bonus* per la rimozione delle barriere architettoniche; tra le molte indicazioni fornite va sicuramente segnalata la possibilità di fruirne da parte di soggetti diversi dalle persone fisiche, nonché la possibilità di effettuare interventi non solo su fabbricati abitativi, ma altresì su immobili commerciali.

Con la presente informativa si riepilogano i principali chiarimenti forniti.

# SDC SERVIZI AZIENDALI

Servizi Globali in materia Fiscale - Contabile – Societaria

## LA RIMOZIONE DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE

La Legge di Bilancio 2022 (articolo 1, comma 42, L. 234/2021) ha introdotto l'articolo 119-ter, D.L. 34/2020, il quale riconosce una detrazione per le spese sostenute nell'anno 2022 per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici già esistenti.

Per tali interventi è prevista una detrazione specifica pari al 75% delle spese sostenute, ripartita in 5 quote annuali, con limiti di spesa piuttosto consistenti:

- 50.000 euro per le unifamiliari o per le unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, ovvero
- 40.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da 2 a 8 unità immobiliari;
- 30.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di 8 unità immobiliari.

Si tratta di una agevolazione autonoma e aggiuntiva, quindi con tetti autonomi, rispetto ad altre 2 previsioni che possono agevolare analoghi interventi:

- detrazione per il recupero del patrimonio edilizio (detrazione al 50% entro il tetto di 96.000 euro);
- *superbonus* 110%, quale intervento trainato.

Ovviamente, l'Agenzia delle entrate ricorda che, poiché per le spese sostenute per gli interventi di abbattimento delle barriere architettoniche è astrattamente possibile fruire di agevolazioni diverse, in considerazione della possibile sovrapposizione degli ambiti oggettivi previsti dalle normative richiamate, il contribuente potrà avvalersi, per le medesime spese, di una sola delle detrazioni previste.

Anche per questa agevolazione è prevista la possibilità di optare, in luogo della fruizione diretta della detrazione in dichiarazione, per la cessione del credito o per il c.d. "sconto in fattura".

## I CHIARIMENTI

Nel corso dell'ultimo mese sono state pubblicate numerose risposte ad istanze di interpello che sono intervenute in relazione a diversi aspetti di tale agevolazione, **che hanno aperto anche alle imprese** la possibilità di fruire del *bonus* in commento.

Di seguito si propongono i chiarimenti principali.

Soggetti beneficiari	➔	A differenza degli altri <i>bonus</i> edilizi, che tendenzialmente sono rivolti alle persone fisiche, rientrano nel campo soggettivo di applicazione della nuova disposizione anche gli esercenti arti e professioni, gli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale, le società semplici, le associazioni tra professionisti e i soggetti che conseguono reddito d'impresa (persone fisiche, enti, società di persone, società di capitali).
Tipologia di immobile	➔	Sono agevolate tutte le tipologie di immobili, a destinazione abitativa e non; il <i>bonus</i> può infatti essere calcolato sulle spese per la rimozione delle barriere architettoniche indipendentemente dalla categoria catastale del fabbricato interessato dall'intervento.
Interventi agevolati	➔	Le caratteristiche degli interventi agevolabili sono descritte nel D.M. 236/1989, in materia di prescrizioni tecniche necessarie a garantire l'accessibilità, l'adattabilità e la visitabilità degli edifici privati e di edilizia residenziale pubblica sovvenzionata e agevolata, ai fini del superamento e dell'eliminazione delle barriere architettoniche. La detrazione spetta anche per gli interventi di automazione degli impianti degli edifici e delle singole unità immobiliari funzionali ad abbattere le barriere architettoniche nonché in caso di sostituzione dell'impianto, per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dei materiali e dell'impianto sostituito. La medesima detrazione spetta, inoltre, anche per le spese sostenute per le opere di completamento dei predetti interventi, quali quelle di sistemazione della pavimentazione e di adeguamento dell'impianto elettrico nonché di sostituzione dei sanitari.
Immobili esistenti	➔	La norma prevede espressamente che la detrazione spetta per la realizzazione di interventi direttamente finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche in edifici "già esistenti"; pertanto, l'agevolazione non compete per gli interventi effettuati durante la fase di costruzione dell'immobile né per gli interventi realizzati mediante demolizione e ricostruzione, ivi compresi quelli con la stessa volumetria dell'edificio preesistente inquadrabili nella categoria della "ristrutturazione edilizia".
Immobili locati	➔	L'agevolazione riguarda non solo gli immobili impiegati direttamente dal possessore, ma anche quelli oggetto di contratto di locazione. Sono ammesse tanto le spese sostenute dal locatore, quanto quelle sostenute dal locatario; in tal caso il contratto deve essere regolarmente registrato al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio.

# SDC SERVIZI AZIENDALI

*Servizi Globali in materia Fiscale - Contabile – Societaria*

Si ricorda che, salvo proroghe, la disposizione in commento risulta oggi applicabile alle sole spese sostenute **entro il 2022**; si invita pertanto la clientela che fosse interessata a beneficiare dell'agevolazione ad attivarsi con sollecitudine con il proprio tecnico di riferimento per verificare la fattibilità dell'intervento.

## **SCADE IL PROSSIMO 15 NOVEMBRE 2022 LA POSSIBILITÀ DI RIDETERMINARE IL VALORE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI POSSEDUTI AL 1° GENNAIO 2022**

*D.L. dell'1 marzo 2022, n. 17*

L'articolo 29, D.L. 17/2022, c.d. "Decreto Energia", pubblicato in G.U. n. 50 del 1° marzo 2022, ha riproposto per l'ennesima volta la possibilità di rideterminare il costo di acquisto di **partecipazioni in società** non quotate e **terreni agricoli ed edificabili** da parte di:

- persone fisiche per operazioni estranee all'attività di impresa;
- società semplici;
- società ed enti a esse equiparate di cui all'articolo 5, Tuir;
- enti non commerciali (per i beni che non rientrano nell'esercizio di impresa commerciale);
- soggetti non residenti senza stabile organizzazione in Italia.

Il versamento dell'imposta sostitutiva con aliquota unica del 14% e la redazione di apposita perizia di stima giurata andavano eseguiti entro la data del 15 giugno 2022. La L. 34/2022, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 98 del 28 aprile 2022, nel convertire in legge il decreto Energia, ha modificato tale termine per la rideterminazione del valore prorogandolo dal 15 giugno 2022 al 15 novembre 2022.

Pertanto, sulla base di quest'ultima disposizione, si potranno affrancare, sino al 15 novembre 2022, le partecipazioni e i terreni posseduti sempre alla data del 1° gennaio 2022, pagando il 14% del valore del terreno o della partecipazione alla data del 1° gennaio 2022 risultante da apposita perizia, da formalizzare entro il 15 novembre 2022.

**N.B.** Si ricorda che nel caso di versamento dell'intero importo o della prima rata oltre il predetto termine del 15 novembre 2022, la rivalutazione non può considerarsi perfezionata e il contribuente non può utilizzare il valore rideterminato al fine di determinare l'eventuale plusvalenza, fermo restando la possibilità di poter chiedere a rimborso quanto versato.

## **GLI ADEMPIMENTI DEL FORFETTARIO NAZIONALE CHE ACQUISTA BENI DA ALTRI OPERATORI UE IN REGIME DI FRANCHIGIA**

*Risposta Agenzia Entrate del 23 agosto 2022, n. 431*

È fatto noto che le operazioni che pone in essere un soggetto passivo Iva nazionale che ha optato per il regime forfettario siano escluse dal campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. Così come, in virtù di tale esclusione, detto soggetto non può portare in detrazione l'Iva assolta sugli acquisti effettuati da soggetti passivi nazionali in relazione allo svolgimento della sua attività d'impresa o professione.

Se per questa tipologia di operazioni generalmente non sussistono dubbi, altrettanto non è nel caso in cui il soggetto nazionale in regime forfettario effettua operazioni da e verso operatori non residenti.

Su questo tema è intervenuta di recente l'Agenzia delle entrate che con la **risposta a interpello n. 431 del 23 agosto 2022** ha avuto modo di esaminare l'ipotesi particolare (ma sempre più frequente soprattutto tra i contribuenti più giovani) del contribuente forfettario nazionale che acquista beni da altro operatore stabilito nella UE, anch'esso soggetto al regime speciale delle piccole imprese concesso dalla Direttiva UE 2006/112, declinato nei singoli Stati membri con differenti requisiti e soglie di esonero (in Italia il limite annuo di ricavi e compensi è attualmente stabilito in 65.000 euro).

Il comma 58 dell'articolo 1, L. 190/2014 che disciplina i contribuenti nazionali in regime forfettario individua le disposizioni da applicare quando tali soggetti passivi effettuano operazioni attive e passive con operatori non residenti, senza tuttavia distinguere il caso degli operatori di altri Stati membri dell'Unione Europea che rientrano nel regime giuridico delle piccole imprese.

In particolare, tale disposizione prevede che gli acquisti intracomunitari di beni sono soggetti alle disposizioni contenute nell'articolo 38, comma 5, lettera c), D.L. 331/1993, secondo il quale:

- laddove gli acquisti da Paesi UE siano di ammontare inferiore a 10.000 euro, l'Iva è assolta dal cedente nel Paese di origine dei beni e, conseguentemente, il cessionario che applica il regime forfettario non ha l'obbligo di iscriversi al Vies, né di compilare gli elenchi riepilogativi Intrastat, salva la possibilità per lo stesso di optare per l'applicazione dell'imposta in Italia anche prima del raggiungimento della soglia;
- quando gli acquisti intracomunitari superano il limite di 10.000 euro, invece, l'acquisto assume rilevanza in Italia secondo le regole ordinarie degli acquisti UE.

# SDC SERVIZI AZIENDALI

*Servizi Globali in materia Fiscale - Contabile – Societaria*

Tuttavia, la successiva lettera d) del comma 5 dell'articolo 38, D.L. 331/1993 stabilisce che "non costituiscono acquisti intracomunitari: ... d) gli acquisti di beni se il cedente beneficia nel proprio Stato membro dell'esonero disposto per le piccole imprese".

In via del tutto speculare a quanto previsto per il contribuente forfettario nazionale, quindi, ai sensi di quest'ultima disposizione non sono considerati acquisti intracomunitari le operazioni riguardanti i beni acquistati da qualsiasi operatore italiano (anche non in regime di franchigia), qualora il proprio cedente benefici nel suo Paese di tale regime di franchigia.

Secondo quanto previsto dalla normativa nazionale, pertanto, come anche ribadito dall'Agenzia entrate nella circolare n. 26/E/2010, il soggetto passivo d'imposta italiano (IT1) che effettua acquisti di beni presso un operatore di altro Stato membro sottoposto al regime delle piccole imprese (in franchigia):

- non effettua l'acquisto intracomunitario, in quanto si deve supporre che trattasi di operazione rilevante ai fini Iva nello Stato membro di origine;
- se non ha ricevuto dal proprio cedente un'apposita documentazione rappresentativa dell'operazione, emette comunque autofattura senza applicazione dell'imposta per documentare l'acquisto e non compila l'elenco riepilogativo degli acquisti intracomunitari di beni.

Restano comunque, in taluni casi, presenti delle difficoltà nel recepire le informazioni riguardanti il regime contabile adottato dal soggetto passivo comunitario, soprattutto quando non vi sono indicazioni specifiche nel corpo della fattura di acquisto ricevuta (soccrono in questo caso le informazioni che l'operatore nazionale in franchigia riesce ad ottenere dal proprio "collega" comunitario attraverso la normale corrispondenza).

## **LA NOTA DI CREDITO DA RISOLUZIONE PER INADEMPIMENTO E DA INFRUTTOSITÀ DEL RECUPERO**

Il tema delle note di variazione in diminuzione o, più comunemente, delle "note di credito", rappresenta da alcuni anni, soprattutto a seguito delle modifiche che si sono succedute nel testo della disposizione (l'articolo 26, Decreto Iva) a partire dal 1° gennaio 2016, un argomento sul quale l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di pronunciarsi ripetutamente, anche in considerazione dei riflessi operativi e degli effetti anche economici che la disposizione determina.

Un tema spesso dibattuto è quello relativo alla possibilità di emettere la nota di credito nei casi di **risoluzione contrattuale dovuta all'inadempimento del cliente**.

È il comma 9 dell'articolo 26 del Decreto Iva a disciplinare l'ipotesi della risoluzione contrattuale nel caso specifico dei contratti ad esecuzione continuata o periodica.

### **RISOLUZIONE CONTRATTUALE DA INADEMPIMENTO**

*"Nel caso di risoluzione contrattuale, relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica, conseguente a inadempimento, la facoltà di cui al comma 2 [emissione di nota di variazione in diminuzione senza limiti temporali] non si estende a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui sia il cedente o prestatore che il cessionario o committente abbiano correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni".*

La richiamata disposizione, pertanto, rappresenta una specificazione della generale ipotesi di risoluzione contrattuale, riferita al caso dell'inadempimento, disciplinata dallo stesso articolo 26 nel precedente comma 2 laddove si afferma che:

*"Se un'operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione di cui agli articoli 23 e 24, viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l'ammontare imponibile, in conseguenza di ....., **risoluzione**, ....., il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell'articolo 19 l'imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell'articolo 25".*

Tuttavia, nei casi in cui l'inadempimento consista nel mancato pagamento da parte del cliente (situazione assai frequente) si attiva da parte del fornitore un'ulteriore possibilità prevista dal citato articolo 26 e disciplinata dal comma 3-bis che recita quanto segue.

### **PROCEDURA DI RECUPERO INFRUTTUOSA**

*"La disposizione di cui al comma 2 si applica anche in caso di mancato pagamento del corrispettivo, in tutto o in parte, da parte del cessionario o committente", a prescindere dal caso delle procedure concorsuali, "...b) a causa di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose".*

Requisito dell'infruttuosità che deve essere dimostrato dal contribuente interessato al fine di poter emettere la nota di credito (che si ricorda è facoltativa), *in primis* verificando le ipotesi (non tassative) di infruttuosità legale previste dal comma 12 dell'articolo 26, Decreto Iva che di seguito si riportano.

# SDC SERVIZI AZIENDALI

*Servizi Globali in materia Fiscale - Contabile – Societaria*

## CASI DI INFRUTTUSITA' LEGALE

*"Ai fini del comma 3-bis, lettera b), una procedura esecutiva individuale si considera in ogni caso infruttuosa:*

- a) nell'ipotesi di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;*
- b) nell'ipotesi di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;*
- c) nell'ipotesi in cui, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità".*

Per diverso tempo, o quanto meno fino alle modifiche in vigore dal 1° gennaio 2016, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che, nel caso di risoluzione contrattuale per inadempimento consistente nel mancato pagamento della prestazione, l'emissione della nota di credito fosse possibile solo dopo aver verificato l'infruttuosità della procedura di recupero e, quindi, non possibile solo a seguito della mera risoluzione contrattuale dovuta all'inadempimento.

Con riferimento a questa particolare ipotesi disciplinata dall'articolo 26, D.P.R. 633/1972 l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di pronunciarsi di recente, fornendo importanti indicazioni sotto il profilo operativo, con la **risposta a interpello n. 386 del 20 luglio 2022**.

Dopo aver ribadito, infatti, che la possibilità di invocare la risoluzione per inadempimento (giudiziale o di diritto), ai fini di operare la variazione in diminuzione riconosciuta dai commi 2 e 9 dell'articolo 26, Decreto Iva, rappresenta una facoltà riconosciuta al creditore, riconosce altresì la possibilità di rinunciare a detto beneficio, scegliendo, invece, nell'ipotesi di avvio di una procedura concorsuale o esecutiva, di operare la variazione in diminuzione alle condizioni stabilite dal comma 3-bis (introdotto nell'articolo 26, Decreto Iva dall'articolo 18, comma 1, lettera b), D.L. 73/2021, c.d. Decreto Sostegni-*bis*, convertito con modificazioni dalla L. 106/2021.

Il principio espresso dall'Agenzia delle entrate:

La risoluzione per inadempimento (giudiziale o di diritto) o l'avvio della procedura esecutiva sono 2 percorsi tra loro alternativi ai fini di operare la variazione in diminuzione, essendo:

- il primo una facoltà riconosciuta al creditore che non intenda procedere in via esecutiva per recuperare il proprio credito, ritenendo l'iniziativa poco proficua.
- il secondo la decisione del creditore di avviare l'azione esecutiva, rinunciando al suo diritto di invocare la risoluzione contrattuale quale presupposto per emettere la nota di credito dovendo, quindi, a tal fine attendere l'esito infruttuoso della procedura.

Infine, 2 ulteriori principi affermati dall'Agenzia delle entrate nel recente documento di prassi.

- il primo, non nuovo ma spesso "*dimenticato*" dagli operatori nella prassi operativa, attiene alle modalità di emissione della nota di credito nel caso in cui, tanto a seguito del caso della risoluzione contrattuale quanto a seguito della successiva procedura esecutiva dichiarata infruttuosa, si arrivi ad ottenere un incasso parziale del credito interessato; in questo caso (l'istante era riuscito ad incassare somme indistintamente imputabili a spese legali per le azioni intraprese, interessi, accessori e per il residuo a capitale), detti importi, riconducibili comunque per natura al corrispettivo non percepito, devono secondo l'Agenzia delle entrate formare oggetto di fatture autonome e distinte da emettere nei confronti dell'originario debitore al momento dell'incasso e ripartite proporzionalmente tra imponibile e imposta;
- il secondo, riferito al caso della risoluzione determinata dal sopravvenuto accordo tra le parti; in detta ipotesi, precisa l'Agenzia delle entrate, la variazione in diminuzione è consentita unicamente entro un anno dall'effettuazione dell'operazione imponibile come precisato nel comma 3 del più volte citato articolo 26 e l'importo recato dalla nota di credito dovrà essere pari alla somma oggetto di rinuncia all'incasso per effetto dell'accordo transattivo, sempre ripartita proporzionalmente tra imponibile ed imposta.

Con l'occasione ci è gradito porgere i nostri più cordiali saluti.

**SDC SERVIZI AZIENDALI SRL**