



**C.E. System Web**

**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 17 del 04 luglio 2023**

## Focus settimanale:

- **I documenti scartati possono essere ri-trasmessi entro cinque giorni**
- **I crediti derivanti dall'integrativa "ultrannuale" e la compilazione del quadro DI**
- **Il conteggio del quinquennio per l'imponibilità della plusvalenza in ipotesi di cessione del fabbricato ristrutturato – prima parte**
- **Le novità della Circolare 13/2023**
- **La contabilizzazione delle imposte dirette 2023**

*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



6

## Il Giudice ha sentenziato



.....	10
In breve.....	12
I documenti scartati possono essere ri-trasmessi entro cinque giorni .....	12
I crediti derivanti dall'integrativa "ultrannuale" e la compilazione del quadro DI .....	14
L'Approfondiment.....	17
Il conteggio del quinquennio per l'imponibilità della plusvalenza in ipotesi di cessione del fabbricato ristrutturato – prima parte.....	17
L'Approfondimento.....	23
Le novità della Circolare 13/2023 .....	23
L'Approfondimento.....	31
La contabilizzazione delle imposte dirette 2023.....	31

## Flash di stampa



---

Cripto-attività	IL SOLE 24 ORE 26.06.2023	L'Agenzia delle Entrate tramite la bozza di circolare pubblicata in materia di cripto-attività, ha lasciato molti punti interrogativi, tra qui la compilazione del quadro RW.
Redditi da allevamento	IL SOLE 24 ORE 26.06.2023	Nel quadro RD del modello Redditi SP vanno indicati i redditi degli allevamenti "eccedentari" nel caso in cui l'attività viene svolta da società semplici o da soggetti ad essi equiparati (Snc e Sas). Diversamente, se l'attività è svolta da soggetti diversi dai precedenti, i redditi devono essere dichiarati nei quadri RG o RF dello stesso modello.
Dichiarazione Imu per cambio condizioni immobiliari	IL SOLE 24 ORE 27.06.2023	Tra le ipotesi di obbligo di presentazione della dichiarazione IMU vi è anche il caso dei fabbricati merce delle imprese costruttrici, non locati, che a partire dal 2022 sono totalmente esenti da Imu. Il Mef, nelle risposte fornite in occasione di Telefisco 2023, cambiando parere, ha precisato che l'adempimento è previsto a pena di decadenza.
Riapertura del canale per il bonus bollette	IL SOLE 24 ORE 27.06.2023	È stato riaperto il canale telematico del bonus bollette, dopo la possibilità di applicare la remissione in bonis per il mancato invio, entro il 16.03.2023, della comunicazione dei tax credit energia, maturati nel secondo semestre 2022 (così come previsto dalla risoluzione n. 27/E/2023), versando una sanzione pari a 250 euro.
Bonus edilizi con certificazione SOA	ITALIA OGGI 27.06.2023	Dal 1.07.2023 per beneficiare del superbonus e di altri bonus edilizi per interventi di importo superiore a 516.000 euro, sarà necessaria la certificazione SOA, ad eccezione del sismabonus senza salto di classe e le agevolazioni con acquisto di immobili.

---

---

<b>Riversamento bonus edilizi per cantieri non terminati</b>	<b>IL SOLE 24 ORE</b> 27.06.2023	Nei bonus edilizi non esiste una data prestabilita per la fine dei lavori anche se, per ottenere il consolidamento della detrazione è necessario arrivare alla fine dei lavori, raggiungendo quegli obiettivi di risparmio energetico o sicurezza antisismica premiati dal beneficio fiscale.
<b>Modello Redditi PF 2023</b>	<b>ITALIA OGGI</b> 28.06.2023	Il modello Redditi PF 2023 contiene informazioni errate in relazione al periodo d'imposta, in particolare, nel quadro RC destinato ad accogliere i redditi di lavoro dipendente, di pensione e assimilati, nel quale si fa riferimento ai redditi 2021 e 2022 in materia di addizionali comunali Irpef in luogo, rispettivamente, dell'anno 2022 e 2023.
<b>Vendita di bene oggetto di precedente cessione agevolata</b>	<b>ITALIA OGGI</b> 28.06.2023	Il Consiglio nazionale del Notariato, commissione studi tributari, con lo studio n. 45-2023/T ha trattato l'argomento delle cessioni onerose di immobili in favore dei soci agevolate ai sensi della L. 197/2022, tenendo conto della sentenza n. 24223/2019 della Cassazione.
<b>Dichiarazione imposta di soggiorno 2022</b>	<b>ITALIA OGGI</b> 29.06.2023	Entro il 30.06.2023 va presentata la dichiarazione annuale dell'imposta di soggiorno 2022, da parte dei gestori delle strutture ricettive e dei soggetti che hanno locato appartamenti con locazioni brevi inferiori a 30 giorni nei Comuni che hanno istituito l'imposta di soggiorno.
<b>Data di inizio e fine dei lavori per superbonus</b>	<b>ITALIA OGGI</b> 29.06.2023	Sono stati forniti ulteriori chiarimenti in merito alla fruibilità delle detrazioni relative ai bonus edilizi tramite due risposte a specifiche domande (Q.T. n. 5-00784 e 5-00979) in sede di Commissione Finanze.
<b>Comuni alluvionati e ravvedimento speciale</b>	<b>ITALIA OGGI</b> 29.06.2023	L'Agenzia delle Entrate, con una Faq, ha ricordato che tramite il "ravvedimento speciale", con riguardo alle violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173, è possibile regolarizzare con il pagamento di 1/18 del minimo edittale delle sanzioni

---

---

		irrogabili previsto dalla legge, oltre a imposte e interessi.
<b>Affrancamento riserve black list</b>	IL SOLE 24 ORE 29.06.2023	Il D.L. 27.06.2023 ha prorogato al 30.09.2023 il termine utile per versare l'imposta sostitutiva relativa all'affrancamento delle riserve di società controllate estere a fiscalità privilegiata da parte dei soggetti residenti.
<b>Controlli formali dichiarazioni dei redditi PF 2021</b>	ITALIA OGGI 29.06.2023	L'Agenzia delle Entrate sta inviando in questi giorni le richieste di esibizione dei documenti da controlli formali per le dichiarazioni dei redditi persone fisiche 2021 - anno d'imposta 2020.
<b>Sospensione dei versamenti per alluvione</b>	ITALIA OGGI 30.06.2023	L'Agenzia delle Entrate tramite tre diverse Faq pubblicate online sul proprio sito ha precisato che i termini per i versamenti di cartelle di pagamento, avvisi di accertamento e per le comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato delle dichiarazioni, per i contribuenti residenti o aventi sede nei territori dell'Emilia Romagna, Marche e Toscana colpiti dagli eventi alluvionali verificatisi dal 1.05.2023 sono sospesi fino al 4.09.2023.
<b>Accordi Italia-Svizzera</b>	IL SOLE 24 ORE 01.07.2023	La L. 13.06.2023, n. 83, che ratifica gli Accordi Italia-Svizzera sui lavoratori frontalieri e le doppie imposizioni è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale del 30.06.2023 ed è in vigore dal 1.07.2023.
<b>Liti fiscali "minime" decise da un giudice monocratico</b>	ITALIA OGGI 01.07.2023	In merito ai ricorsi presentati dal 1.07.2023, per le liti fiscali relative alle cause inferiori a 5.000 euro sarà un giudice monocratico a decidere, mentre dal 1.09.2023 le relative pubbliche udienze si svolgeranno sempre in modalità telematica.

---

## L'Agenzia interpreta



Rimpatrio utili black list

RISOLUZIONE  
N. 34/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione e il D.M. Economia ha pubblicato i codici tributo per le imposte sostitutive, necessari per l'attuazione dell'opzione per l'affrancamento degli utili di società estere a fiscalità privilegiata.

Bonus anti-barriere architettoniche

CIRCOLARE  
N. 17/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha precisato che gli appartamenti in condominio hanno la possibilità di accedere al bonus per la rimozione di barriere architettoniche al 75% con un massimale di spesa di 50.000 euro, sul quale calcolare la detrazione.

Nuovi codici tributo

RISOLUZIONE  
N. 35/E/2023

RISOLUZIONE  
N. 36/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la prima risoluzione, ha istituito i codici tributo da utilizzare nel modello F24 per fruire del credito d'imposta per l'adeguamento dei registratori di cassa. Con la seconda risoluzione sono stati definiti i codici tributo da utilizzare per le imposte relative alle plusvalenze e agli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attività.

Servizio di affettamento e confezionamento salumi

INTERPELLO  
N. 363/2023  
DEL 26.06.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che i servizi di affettamento e confezionamento dei salumi devono essere assoggettati all'aliquota ordinaria.

Condizioni per mantenere il superbonus al 110%

CIRCOLARE  
N. 13/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare riepilogativa della disciplina del superbonus, ha ricordato che il condominio può mantenere l'agevolazione al 110% se ha rispettato le scadenze della legge di Bilancio 2023, ovvero con delibera approvata entro il 18.11.2022, con Cilas entro il 31.12.2023 o, in alternativa, approvata tra il 19 e il 24.11.2022, con Cilas entro il 25.11.2022.

Nuovi infissi nel bonus barriere architettoniche

CIRCOLARE  
N. 17/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha chiarito che il bonus barriere architettoniche può essere utilizzato per agevolare il cambio di infissi, pavimenti, porte, bagni e impianti, a condizione che vengano rispettati i requisiti tecnici indicati dal D.M. Lavori Pubblici 236/1989, con specifica attestazione da conservare in caso di controlli.

Frodi sulle cessioni di bonus edilizi

PROVVEDIMENTO  
N. 237466/2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha dato attuazione alla misura della legge di Bilancio 2023 che mira a semplificare le attività di controllo per frode legata alla cessione dei crediti edilizi.

Flax tax incrementale

CIRCOLARE  
N. 18/E/2023

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato definitivamente la circolare sulla flat tax incrementale, con la possibilità di inviare di osservazioni fino al 15.06.2023. Tra le novità si segnala:

- inclusione tra i soggetti beneficiari degli imprenditori agricoli individuali che accedono al regime all'art. 56, c. 5, D.P.R. 917/1986;
- per gli acconti 2024 non si tiene conto dell'applicazione della disciplina della flat tax incrementale;
- la conferma che l'aver aderito al regime forfettario in uno degli anni dal 2020 al 2022 non preclude la possibilità di applicare il regime della flat tax incrementale nel 2023.

Contratti pubblici e imposta di bollo

PROVVEDIMENTO  
N. 240013/2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha precisato che l'imposta di bollo relativa alla stipula di contratti pubblici per i procedimenti avviati dal 1.07.2023, dovrà essere versata dall'appaltatore tramite modello F24 Elide. I relativi codici tributo sono stati previsti dalla Risoluzione n. 37/E/2023.

Comunicazione e utilizzo bonus energia

PROVVEDIMENTO  
N. 237453  
DEL 27.06.2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha fornito chiarimenti in merito all'estensione delle modalità di



		attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta energia del 2° trimestre 2023. L'opzione è esercitabile dal 6.07 al 18.12.2023.
Comunicazione e utilizzo bonus energia	RISOLUZIONE N. 27/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, consente l'applicabilità della c.d. "remissione in bonis" per l'omissione della comunicazione di cui art. 1, c. 6 D.L. 176/2022 dei bonus energia del 3° e 4° trimestre 2022 e il pagamento dei 250 euro di sanzione.
Affrancamento azioni e quote di Oicr	CIRCOLARE N. 16/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito le istruzioni operative per esercitare l'opzione per l'affrancamento delle azioni o quote di fondi comuni d'investimento detenuti al di fuori dell'esercizio d'impresa in custodia o amministrazione presso intermediari residenti.
Rideterminazione del costo di partecipazioni e terreni	CIRCOLARE N. 16/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare, ha fornito indicazioni operative per rideterminare il costo o il valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni (edificabili e con destinazione agricola) posseduti al 1.01.2023, tramite il versamento dell'imposta sostitutiva del 16%.
Lavoratori sportivi e regime impatriati	RISOLUZIONE N. 38/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risoluzione, ha chiarito quali sono i requisiti di accesso al regime impatriati in coincidenza dell'operatività delle nuove norme.
Rottamazione quater	INTERPELLO N. 364 DEL 30.06.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che la rottamazione quater si perfeziona solo dopo aver pagato tutto entro i termini; non è sufficiente quindi la presentazione della dichiarazione o il versamento della prima rata.
Sismabonus con asseverazione retroattiva	CIRCOLARE N. 17/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, con la circolare ha chiarito che nel caso in cui le procedure autorizzatorie sono iniziate prima del 1.07.2017, non decade dal bonus il soggetto che non ha adempiuto contestualmente alla richiesta del titolo



---

abilitativo o prima dell'inizio dei lavori all'obbligo di presentare il modello B, ovvero il documento previsto dal dm 58/2017 con cui il progettista strutturale attesta la classe di rischio sismico dell'edificio nello stato ante e quella conseguibile a seguito degli interventi.

---

## Il Giudice ha sentenziato



<b>Cedolare secca</b>	C.G.T DI SECONDO GRADO DEL VENETO N. 53/2023	La Corte di giustizia tributaria di secondo grado del Veneto, ritiene possibile applicare la cedolare secca sugli affitti anche se l'inquilino è una società.
<b>Responsabilità del prestanome</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 24929/2023	La Cassazione ha sancito che l'amministratore di diritto risponde a titolo di concorso nel reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, quale diretto destinatario degli obblighi di legge, anche se questi sia una cosiddetta "testa di legno" di altri soggetti che abbiano agito quali amministratori di fatto.
<b>Presunzione di non operatività</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 13336/2023	La Cassazione ha chiarito che la società che non mantiene specifici livelli di reddito si presume sia non operativa o di comodo.
<b>Atto tributo incompleto</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 14710/2023	La Cassazione ha sancito che la mancata o erronea indicazione nell'atto tributario del giudice competente, nonché delle forme o del termine per proporre ricorso, non ne comporta la nullità.
<b>Società cancellata e definizione agevolata delle liti</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 18310/2023	La Cassazione ha stabilito che nel procedimento prefallimentare è consentito accedere alla definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione da parte del liquidatore della società cancellata dal Registro delle Imprese, entro 5 anni dalla richiesta di cancellazione.
<b>Autotutela nel rispetto del giudicato</b>	CORTE DI CASSAZIONE N. 18241/2023	La Cassazione ha disposto che il diniego di autotutela opposto dall'Ufficio a una istanza del contribuente che si ponga in contrasto con il giudicato formatosi in precedenza sulle medesime annualità, è nullo.

---

**Omesso versamento  
Iva ed estinzione del  
debito**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 28031/2023

La Cassazione ritiene sufficiente anche dopo l'apertura del dibattito, il versamento integrale del debito per non essere considerati punibili per l'omesso versamento Iva per particolare tenuità del fatto.

---

**Reato di false  
comunicazioni  
sociali**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 27970/2023

La Cassazione ha sancito che l'amministratore che annulla il debito tributario e rileva, contestualmente, una sopravvenienza attiva, nonostante la vittoria in primo grado del giudizio tributario e lo sgravio da parte dell'Ufficio, commette il reato di false comunicazioni sociali.

---

**Tour operator e  
regime speciale Iva**

CORTE DI GIUSTIZIA  
EUROPEA  
C-108/22

La Corte di Giustizia Europea ha precisato che anche l'impresa che fornisce solamente servizi di alloggio applica il regime speciale Iva delle agenzie di viaggio.

---

## In breve

### **I documenti scartati possono essere ri-trasmessi entro cinque giorni**

---

L'art. 3 comma 8 del DPR 322/98, stabilisce che la dichiarazione dei redditi/IVA e IRAP è presentata nel giorno in cui è trasmessa all'Agenzia delle Entrate per via telematica.

Questo principio ha valenza generale, quando bisogna inviare all'Agenzia delle Entrate una dichiarazione, una comunicazione, un'istanza, questa si intende trasmessa quando il sistema genera la relativa ricevuta. Tale principio è molto importante in quanto spesso si tratta di documenti da trasmettere entro termini tassativi e con modalità telematiche.

L'Amministrazione finanziaria da tempo, in riferimento alla dichiarazione dei redditi, IVA e IRAP, è ferma nel sostenere che sono considerate tempestive le dichiarazioni trasmesse entro i termini di legge ma scartate dal servizio telematico, a condizione che siano ritrasmesse entro i 5 giorni successivi alla data della comunicazione del sistema che attesta il motivo dello scarto. Peraltro, la stessa Agenzia delle Entrate, nell'ambito di propri provvedimenti o istruzioni, estende tale principio ad altre comunicazioni/istanze ma non c'è una previsione di carattere generale.

La Cassazione, con la sentenza n. 18248 del 27 giugno 2023, ha invece affermato che tale principio ha valenza generale. Precisamente, secondo i giudici, come detto dalla prassi delle Entrate "qualora una dichiarazione sia trasmessa nei termini, ma venga scartata dal servizio telematico, essa è suscettibile di connotarsi come tempestiva, ove, dopo avere effettuato i dovuti controlli e la rimozione di eventuali errori, venga ritrasmessa entro i 5 giorni successivi dal ricevimento della comunicazione dell'Agenzia delle Entrate che ne motiva lo scarto".

Tale principio, è tutt'altro che da dare per scontato in quanto non esiste una norma che lo attesta. Nel caso sia un documento di prassi che lo preveda, entra comunque in gioco il legittimo affidamento.

Il caso della sentenza della Cassazione riguarda la domanda di rimborso IVA presentata da un soggetto non residente ai sensi dell'art. 38-bis.2 del DPR 633/72, ove la regola dei cinque giorni non è prevista dal provvedimento direttoriale attuativo, ovvero il provv. n. 53471 del 1° aprile 2010. A volte, la regola dei cinque giorni compare nei provvedimenti attuativi, come nelle istruzioni alla compilazione e alla trasmissione della Certificazione Unica.

Quanto esposto dalla Cassazione è quindi della massima importanza. Bisogna ricordare come vari possono essere i motivi dello scarto telematico di un'istanza. Per fare un esempio, le istanze per il riconoscimento del contributo a fondo perduto c.d. "perequativo" ex DL 73/2021 erano state scartate in quanto il sistema non permetteva l'inserimento di una partita IVA ormai cancellata, sebbene ciò non fosse in generale un requisito imprescindibile per l'ottenimento del contributo.

A volte lo scarto può derivare da un errore del contribuente, e non del sistema dell'Agenzia delle Entrate. Si pensi alla trasmissione della dichiarazione dei redditi mediante un formato non riconosciuto a tali fini dal sistema stesso o se viene trasmesso un file di diverso tipo, il sistema genera subito una ricevuta di scarto.

## I crediti derivanti dall'integrativa "ultrannuale" e la compilazione del quadro DI

La presentazione di una dichiarazione integrativa a favore incide non tanto sul potere di accertamento dell'Agenzia delle Entrate, che coincide tra l'altro con il termine entro cui presentare la dichiarazione integrativa, bensì sull'utilizzo del credito che emerge per poterlo poi utilizzare in compensazione.

L'articolo 2, comma 8-bis, del D.P.R. 322/1998 precisa che *"nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa..."*. In poche parole, nel caso in cui la dichiarazione integrativa venga presentata oltre il termine previsto per la trasmissione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo (integrativa "ultrannuale") per utilizzare il credito è necessario attendere il 1° gennaio del nuovo anno.

Con il credito che emerge dall'integrativa non è possibile compensare qualsiasi tipo di debito ma è necessario che il debito sia maturato a partire dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa a favore. Semplificando il tutto con un esempio, ipotizziamo che un professionista forfetario con un coefficiente di redditività del 78% e che esercita da oltre cinque anni, abbia presentato un'integrativa a favore riferita al 2020, con minori compensi per 10.000, nel corso del 2022. L'integrativa farà emergere un maggior credito d'imposta pari a 1.170 euro ( $10.000 \times 78\% \times 15\%$ ). Il contribuente potrà utilizzare il credito per compensare importi a debito maturati dal 01.01.2023 ma non necessariamente relativi all'anno d'imposta 2023, considerando la trasmissione nel 2022 della dichiarazione per l'anno 2020 oggetto di integrazione.

L'Agenzia delle Entrate, durante Telefisco 2020 e con la risposta n. 18 del 30.01.2020, ha precisato che il credito d'imposta che scaturisce dalla dichiarazione integrativa a favore "ultrannuale" va rigenerato nell'anno successivo a quello di presentazione della stessa integrativa. Per questo motivo, considerando che nel corso del 2022 è stata presentata la dichiarazione integrativa 2020, nel modello Redditi 2023 andrò riportato il credito di euro







# L'Approfondiment

## Il conteggio del quinquennio per l'imponibilità della plusvalenza in ipotesi di cessione del fabbricato ristrutturato – prima parte

---

### PREMESSA

Come stabilito dall'art. 67, comma 1, del TUIR<sup>1</sup> la vendita di un immobile a titolo oneroso, diverso da un'area fabbricabile costituisce "**reddito diverso**" fiscalmente imponibile se sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- la cessione viene effettuata entro 5 anni dalla costruzione o dall'acquisto;
- il corrispettivo incassato è superiore al costo di costruzione o di acquisto.

Pertanto, in forza della vigente normativa la plusvalenza derivante dalla cessione di un bene immobile, ma non di un'area fabbricabile, è imponibile se la vendita dell'immobile avviene entro 5 anni dall'acquisto o dalla costruzione. Osserviamo, tuttavia, che in alcuni casi, di cui diremo in seguito, questa regola generale non viene applicata.

Detto ciò, evidenziamo che a norma dell'art. 9, comma 5 del TUIR<sup>2</sup> gli atti a titolo oneroso che comportano la costituzione o il trasferimento di diritti reali di godimento, compresi i conferimenti, l'usufrutto e le servitù sono assimilati alle cessioni.

Per questi motivi, anche a queste operazioni devono applicarsi le regole previste per la cessione dei fabbricati.

---

<sup>1</sup> L'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR afferma che: "Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

b) le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante".

<sup>2</sup> L'art. 9, comma 5 del TUIR stabilisce che: "Ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società".

Rileviamo, infine, che ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b) del TUIR possono generare “**redditi diversi**” i seguenti soggetti:

- persone fisiche;
- società semplici;
- enti non commerciali;
- soggetti non residenti, privi di una stabile organizzazione in Italia, che realizzano plusvalenze dalla cessione a titolo oneroso di beni immobili (esclusi i terreni edificabili), detenuti al di fuori dell'attività d'impresa eventualmente esercitata, ovvero al di fuori dell'esercizio di arti o professioni.

### **AREE EDIFICABILI E NON EDIFICABILI – LE REGOLE RELATIVE ALL'IMPONIBILITÀ DELLA CESSIONE**

La vendita a titolo oneroso di un terreno, realizzata da contribuenti non imprenditori, costituisce un “**reddito diverso**” imponibile se riferita a una delle ipotesi previste dall'art. 67, comma 1 lett. a), b) e c) del TUIR.

In buona sostanza, tra i redditi producibili dalle persone fisiche rientra anche la differenza positiva (plusvalenza) tra l'ammontare dei corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e il costo o valore fiscale di acquisto, aumentato dei costi inerenti, riguardante:

- la lottizzazione di terreni o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni o degli edifici (articoli 67, comma 1, lett. a)<sup>3</sup> e 68, TUIR);
- la cessione a titolo oneroso di immobili (terreni e fabbricati) acquistati o costruiti da non più di 5 anni (art. 67, comma 1, lett. b) e 68, TUIR);
- la cessione a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (artt. 67, comma 1, lett. b) e 68, TUIR);

---

<sup>3</sup> L'art. 67, comma 1, lett. a) del TUIR prevede che: “Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

a) le plusvalenze realizzate mediante la lottizzazione di terreni, o l'esecuzione di opere intese a renderli edificabili, e la successiva vendita, anche parziale, dei terreni e degli edifici;

- l'espropriazione di terreni (art. 11, comma 5, Legge n. 413/1991<sup>4</sup>, art. 67, comma 1, lett. b) e 68, TUIR).

Osserviamo, inoltre, che, indipendentemente dal periodo di possesso e dal titolo di acquisto, è sempre tassabile la plusvalenza derivante dalla cessione di terreni edificabili.

Diversamente, la plusvalenza relativa alla cessione di terreni agricoli rileva ai fini IRPEF solo se tra l'acquisto e la vendita non sono trascorsi più di 5 anni.

Si rammenta, tuttavia, che la plusvalenza da cessione di terreni agricoli non è mai imponibile se il terreno è stato acquisito dal contribuente tramite donazione o successione.

#### **LA VENDITA DI TERRENI AGRICOLI DETENUTI PER PIÙ DI 5 ANNI**

La vendita di terreni agricoli posseduti per più di 5 anni non è fiscalmente rilevante e per questo motivo il relativo reddito non deve nemmeno essere dichiarato.

Conseguentemente, un terreno, diverso da un'area edificabile, non genera alcun reddito imponibile se ceduto da una persona fisica che lo ha posseduto per oltre 5 anni.

#### **LA VENDITA DI TERRENI AGRICOLI DETENUTI DA MENO DI 5 ANNI**

Come stabilito dall'art 67, comma 1 del TUIR la vendita di un terreno agricolo genera un reddito imponibile se effettuata entro 5 anni dall'acquisto dello stesso e se il corrispettivo incassato supera il costo storico, aumentato dei costi inerenti.

Premesso ciò, rileviamo che per le sole plusvalenze riguardanti cessioni di terreni non edificabili, posseduti per meno di 5 anni, è possibile chiedere al notaio rogante l'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, pari al 26%, di cui all'art. 1, comma 496 della Legge n. 266/2005<sup>5</sup>. Imposta al cui versamento provvede lo stesso notaio.

---

<sup>4</sup> L'art. 11, comma 5 della Legge n. 413/1991 dispone che: "Per le plusvalenze conseguenti alla percezione, da parte di soggetti che non esercitano imprese commerciali, di indennità di esproprio o di somme percepite a seguito di cessioni volontarie nel corso di procedimenti espropriativi nonché di somme comunque dovute per effetto di acquisizione coattiva conseguente ad occupazioni di urgenza divenute illegittime relativamente a terreni destinati ad opere pubbliche o ad infrastrutture urbane all'interno delle zone omogenee di tipo A, B, C, e D, di cui al decreto ministeriale 2 aprile 1968, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 97 del 16 aprile 1968, definite dagli strumenti urbanistici ovvero ad interventi di edilizia residenziale pubblica ed economica e popolare di cui alla Legge n. 167/1962, e successive modificazioni, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 81, comma 1, lettera b), ultima parte, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato DPR n. 917/1986, e successive modificazioni, introdotta dal comma 1, lett. f), del presente articolo".

<sup>5</sup> L'art. 1, comma 496 della Legge n. 266/2005 afferma che: "In caso di cessioni a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, e di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione, all'atto della cessione e su richiesta della parte venditrice resa al notaio, in deroga alla disciplina di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del DPR n. 917/1986, e

Sempre sul tema segnaliamo che anche per il periodo d'imposta in corso (2023) il contribuente può fruire dell'agevolazione che consente di rideterminare il costo o il valore d'acquisto dei terreni, detenuti al di fuori del regime d'impresa, la cui regolamentazione è fissata dall'art. 7 della Legge n. 448/2001<sup>6</sup>.

Ricordiamo, infine, che la rivalutazione del costo fiscale del terreno produce significativi effetti nel campo:

- delle imposte dirette. La rivalutazione consente, infatti, di determinare la plusvalenza da cessione prendendo, come costo fiscale deducibile dal prezzo di vendita, il valore del terreno risultante dalla perizia di stima;
- delle imposte indirette. Nello specifico, ai sensi dell'art. 7, comma 6 della Legge n. 448/2001<sup>7</sup> il valore "**rideterminato**" diventa il "**valore normale minimo di**

---

successive modificazioni, sulle plusvalenze realizzate si applica un'imposta, sostitutiva dell'imposta sul reddito, del 12,50 per cento. A seguito della richiesta, il notaio provvede anche all'applicazione e al versamento dell'imposta sostitutiva della plusvalenza di cui al precedente periodo, ricevendo la provvista dal cedente. Il notaio comunica altresì all'Agenzia delle entrate i dati relativi alle cessioni di cui al primo periodo, secondo le modalità stabilite con provvedimento del direttore della predetta Agenzia".

<sup>6</sup> L'art. 7 della Legge n. 448/2001 prevede che:" 1. Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'art. 81, comma 1, lett a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al DPR n. 917/1986, e successive modificazioni, per i terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1 gennaio 2002, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data determinato sulla base di una perizia giurata di stima, cui si applica l'art. 64 del codice di procedura civile, redatta da soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili, a condizione che il predetto valore sia associato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, secondo quanto disposto nei commi da 2 a 6.

2. L'imposta sostitutiva di cui al comma 1 è pari al 4 per cento del valore determinato a norma del comma 1 ed è versata, con le modalità previste dal capo III del DL n. 241/1997, entro il 16 dicembre 2002.

3. L'imposta sostitutiva può essere rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a partire dalla predetta data del 16 dicembre 2002. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente a ciascuna rata.

4. La perizia, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia e al codice fiscale del titolare del bene periziato, nonché alle ricevute di versamento dell'imposta sostitutiva, è conservata dal contribuente ed esibita o trasmessa a richiesta dell'Amministrazione finanziaria. In ogni caso la redazione ed il giuramento della perizia devono essere effettuati entro il termine del 16 dicembre 2002.

5. Il costo per la relazione giurata di stima è portato in aumento del valore di acquisto del terreno edificabile e con destinazione agricola nella misura in cui è stato effettivamente sostenuto ed è rimasto a carico.

6. La rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola di cui ai commi da 1 a 5 costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale".

<sup>7</sup> L'art. 7, comma 6 della Legge n. 448/2001 prevede che: "La rideterminazione del valore di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola di cui ai commi da 1 a 5 costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale".

**riferimento**” ai fini delle imposte ipotecarie e catastali dovute in caso di alienazione del bene.

## LA VENDITA DI TERRENI EDIFICABILI

Tra i redditi da assoggettare **“in ogni caso”**, ovvero indipendentemente dalla durata del possesso pregresso, l’art. 67, comma 1 del TUIR annovera le plusvalenze derivanti dalla vendita di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione.

Ebbene, anche per i terreni edificabili la plusvalenza è data dalla differenza tra i corrispettivi incassati nel periodo d’imposta e il prezzo di acquisto aumentato dei costi inerenti al bene<sup>8</sup>. Ora, sapendo che la plusvalenza derivante dalla vendita di terreni edificabili è sempre imponibile si tratta di accertare o meno la natura edificatoria del terreno oggetto di cessione. Un aiuto in tal senso ci viene offerto dalla nozione di area fabbricabile, ex art. 36, comma 2 del DL n. 233/2006, in base alla quale un’area **“è da considerarsi fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall’approvazione della regione e dall’adozione di strumenti attuativi del medesimo”**.

Dalla ratio della disposizione discende, pertanto, che per individuare correttamente un’area edificabile è necessario fare riferimento esclusivo alle prescrizioni del piano regolatore (PRG) o della relativa variante adottata dal Consiglio comunale con propria delibera, senza tener conto della circostanza che:

- lo strumento urbanistico in questione sia solo **“in itinere”** e non risulti ancora approvato dalla Regione;
- gli strumenti attuativi non siano ancora stati approvati. Si pensi, ad esempio, al piano particolareggiato o al piano di lottizzazione, prescritti dallo strumento urbanistico generale per dare luogo al concreto sfruttamento edilizio dell’area, ma non ancora approvati.

Sempre sul tema rileviamo che analogamente ai terreni con destinazione agricola, i terreni edificabili ceduti da una persona fisica, non in regime d’impresa, possono beneficiare della **“rideterminazione del costo o valore d’acquisto dei terreni”** vista prima.

---

<sup>8</sup> In merito ai costi inerenti la prassi notarile ha chiarito che è consentito scomputare dal corrispettivo della cessione tutti quei costi che sono riferiti al bene ceduto, come, ad esempio, le spese per la realizzazione di opere di urbanizzazione (studio Consiglio nazionale del notariato n. 34-2006/T).

Tuttavia, osserviamo che per le plusvalenze da cessione di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria non è possibile richiedere al notaio rogante l'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF del 26%, di cui all'art. 1, comma 496 della Legge n. 266/2005. Questa possibilità è, infatti, ammessa limitatamente alle cessioni di terreni non edificabili e di fabbricati.



# L'Approfondimento

## Le novità della Circolare 13/2023

---

### PREMESSA

Con la Circolare 13 giugno 2023, n. 13, l'Agenzia delle Entrate, recependo le numerose modifiche normative e le novità relative alla disciplina del Superbonus introdotte negli ultimi mesi dal D.L. 176/2022, dalla Legge 197/2022 (Legge di Bilancio 2023) nonché dal D.L. 11/2023, ha fornito alcuni chiarimenti interpretativi ai fini della corretta applicazione delle ultime previsioni.

La Circolare tiene conto degli ultimi interventi interpretativi forniti dalle Direzioni regionali dell'Agenzia delle Entrate (DRE), su specifici aspetti operativi della disciplina.

Fra le modifiche maggiormente impattanti, si ricordano:

- le proroghe relative al Superbonus, differenziate, a seconda della tipologia di intervento, delle tempistiche di realizzazione dello stesso e degli adempimenti richiesti (titoli abilitativi, delibere assembleari, etc.), dei soggetti coinvolti e delle loro condizioni reddituali, nonché del territorio in cui si trova l'immobile oggetto di intervento;
- la rateizzazione lunga della detrazione relativa alle spese 2022, da esercitarsi esclusivamente nella dichiarazione dei redditi relativa al 2023;
- l'estensione dell'agevolazione alle ONLUS, ODV e APS che effettuano l'installazione di impianti fotovoltaici e relativi sistemi di accumulo su aree o strutture non pertinenti, anche di proprietà di terzi.

Restano ovviamente validi, per quanto compatibili, tutti i riferimenti alle precedenti norme già emanate.

### SUPERBONUS 110%

Sulla base degli ultimi interventi normativi introdotti, il Legislatore ha disposto la proroga del Superbonus fino al 2025, con la generale progressiva riduzione dell'aliquota di detrazione (dal 110% al 65%), con riferimento alle spese sostenute da condomini, ONLUS, ODV e APS, sia per interventi trainanti (propedeutici alla detrazione) sia per interventi effettuati da

persone fisiche “private” sulle singole unità abitative site all’interno degli edifici (c.d. interventi “trainati”) nonché su immobili oggetto di demo-ricostruzione.

La Legge 197/2022 ha introdotto alcune deroghe a detta riduzione, prevedendo la possibilità di mantenere l’aliquota del 110% anche per le spese sostenute nel 2023 in presenza di determinate condizioni. Infatti è previsto il mantenimento della detrazione piena al 110% in relazione alle spese sostenute nel 2023 in caso di:

- interventi diversi rispetto a quelli eseguiti dai condomini, vale a dire in caso di interventi effettuati dalle persone fisiche “unico proprietario” di edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate (c.d. mini condomini) e, salvo specifiche previsioni, da ONLUS, ODV e APS, a condizione che, alla data del 25.11.2022, risulti presentata una comunicazione di inizio lavori asseverata (CILAs), secondo quanto previsto dal comma 13-ter, articolo 119, D.L. 34/2020;
- interventi eseguiti dai condomini che abbiano adottato una delibera assembleare di approvazione entro il 18.11.2022 (ovvero, in data antecedente l’entrata in vigore del D.L. 176/2022). In questo caso, la Legge di Bilancio ha previsto la possibilità di godere del 110% per tutto il 2023, a patto che sia stata presentata una CILAs entro il 31 dicembre 2022. La data di approvazione della delibera assembleare deve essere attestata dall’amministratore del condominio o dal condomino che ha presieduto l’assemblea, nel caso di “condominio minimo”;
- interventi eseguiti dai condomini che abbiano adottato una delibera assembleare di approvazione tra il 19.11.2022 e il 24.11.2022 e abbiano presentato la CILA entro il 25.11.2022. Anche in questo caso, è richiesto che la data di approvazione della delibera assembleare sia attestata dall’amministratore del condominio o dal condomino che ha presieduto l’assemblea, nel caso di “condominio minimo”;
- interventi che prevedono la demolizione e ricostruzione degli edifici, per i quali sia stata presentata l’istanza per l’acquisizione del titolo abilitativo alla data del 31.12.2022.

Alla luce delle predette disposizioni, la Circolare 13/2023 Agenzia delle Entrate riconduce la possibilità di riconoscere le deroghe sopra illustrate alla presentazione tassativa di una CILAs, ai sensi del comma 13-ter, articolo 119, D.L. 34/2020. In particolare, è stabilito che a prescindere dalla circostanza che, in applicazione del D.P.R. 380/2001, i lavori richiedano un titolo edilizio diverso, la mancata presentazione della CILAs nei termini sopra evidenziati non consente al contribuente di accedere alle predette agevolazioni.

Per gli interventi iniziati in data antecedente all'introduzione dell'obbligo di presentazione della "CILAs Superbonus", rileva la data di presentazione del diverso titolo abilitativo richiesto dalla normativa all'epoca vigente.

Nella Circolare 13/2023, l'Agenzia delle Entrate specifica, infatti, che le deroghe previste dalla Legge 197/2022 sono tassative: sono, pertanto, escluse ipotesi non riconducibili a quelle espressamente previste. Per esempio, confermando quanto anticipato in un incontro con la stampa specializzata del 23.01.2023, non rileva la data di convocazione dell'assemblea condominiale ma solo la data di adozione della delibera assembleare di approvazione degli interventi.

La Circolare in esame, recependo quanto chiarito dalla DRE Emilia Romagna con Risposta ad Interpello 909–246/2023, evidenzia che, qualora siano rispettati termini e condizioni ai fini dell'agevolazione nell'aliquota massima per gli interventi "trainanti", la detrazione prevista per il Superbonus è riconosciuta con la stessa aliquota anche per le spese sostenute per gli interventi "trainati" effettuati sulle parti comuni dell'edificio nonché per quelli effettuati sulle singole unità immobiliari "private". Nel caso in cui gli interventi siano effettuati prima delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2023, l'estensione della disciplina agevolativa è riconosciuta qualora tali interventi siano effettuati congiuntamente agli interventi "trainanti" per i quali risultano rispettate le condizioni sopra citate.

La Circolare 13/2023 precisa, inoltre, che in caso di varianti in corso d'opera, queste possano essere comunicate alla fine dei lavori costituendo integrazione della CILAs presentata.

Con riferimento agli edifici condominiali sottoposti a vincoli previsti dal Codice dei beni culturali e del paesaggio, di cui al D.lgs. 42/2004, su cui non è possibile effettuare neanche uno degli interventi trainanti, la maxi-detrazione è riconosciuta, comunque, sulle spese sostenute per gli interventi trainati. Ai fini del riconoscimento del Superbonus nell'aliquota del 110% per il 2023, la Circolare prevede che, in tali ipotesi, sia possibile far riferimento alle condizioni dettate per gli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini. Ai fini dell'applicazione delle deroghe, quindi, è richiesto che la CILAs riferita agli interventi trainati sia stata presentata entro il 25.11.2022.

Come da disposizioni normative, è stata, altresì, disposta la proroga, al 30.09.2023 della maxi detrazione nella misura del 110% per le spese sostenute da persone fisiche per il completamento dei lavori su edifici unifamiliari, c.d. villette, a condizione che entro il

30.09.2022 fosse stato effettuato almeno il 30% dell'intervento complessivo, c.d. SAL 30%. In merito, si segnala che, relativamente ad interventi effettuati in determinati comuni colpiti dalle alluvioni di maggio 2023, è stata disposta una proroga lunga fino al 31 dicembre 2023.

## INTERVENTI INIZIATI NEL 2023

Il D.L. 176/2022, integrando il comma 8-bis dell'articolo 119, ha previsto la possibilità per le persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di impresa, arti e professioni, di fruire del Superbonus 90%, per le spese sostenute nel 2023 in relazione a interventi avviati a partire dal 01.01.2023 effettuati su edifici unifamiliari o su unità funzionalmente indipendenti, c.d. villette.

La Circolare 13/2023 chiarisce che gli "*interventi avviati dal 1° gennaio 2023*" sono da intendersi, in linea generale, gli interventi per i quali la CILAs sia stata presentata a decorrere da tale data, per i quali la data di inizio lavori indicata nella medesima CILAs è successiva al 31.12.2022. L'Agenzia delle Entrate, tuttavia, prevede la possibilità di riconoscere l'agevolazione anche con riguardo agli interventi per i quali la presentazione della CILAs sia antecedente al 01.01.2023, purché il contribuente dimostri che i lavori abbiano avuto inizio a decorrere dall'anno 2023.

Le predette condizioni possono essere documentate:

- dalla data di inizio lavori indicata nella CILAs; oppure,
- mediante un'attestazione resa dal direttore dei lavori (tramite autocertificazione rilasciata ai sensi dell'articolo 47, D.P.R. 445/2000).

L'agevolazione strettamente legata al Superbonus 90% per le "villette" è riconosciuta a condizione che:

- il contribuente sia proprietario o titolare di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare (es. usufruttuario),
- l'unità immobiliare sia adibita ad abitazione principale del contribuente che sostiene la spesa,
- il contribuente abbia un reddito familiare di riferimento, non superiore a 15.000 euro.

Nella Circolare 13/2023 è precisato, infatti, che il diritto di proprietà o la titolarità di un diritto reale di godimento sull'unità immobiliare oggetto degli interventi deve sussistere al momento di inizio dei lavori. Nel medesimo documento, inoltre, l'Agenzia delle Entrate risolve il dubbio

circa la possibilità per i detentori dell'immobile (comodatari o locatari) e i familiari conviventi del proprietario dell'immobile di fruire del beneficio, escludendoli esplicitamente.

Nella Circolare è, infatti, chiarito che il requisito della proprietà o della titolarità di un diritto reale di godimento costituisce una novità rispetto alla disciplina ex comma 8-bis, articolo 119, D.L. 34/2020, in cui erano ammessi al Superbonus anche i detentori dell'immobile e i familiari conviventi del titolare.

Con la Circolare 13/2023, l'Agenzia delle Entrate risolve pure i dubbi relativi alla nozione di abitazione principale emersi anche dalla lettura della Relazione Illustrativa al D.L. 176/2022. In particolare, nel documento in esame viene precisato che può essere applicata la definizione del comma 3-bis, articolo 10, TUIR, secondo cui *“per abitazione principale si intende quella nella quale la persona fisica, che la possiede a titolo di proprietà o altro diritto reale, o i suoi familiari dimorano abitualmente. Non si tiene conto della variazione della dimora abituale se dipendente da ricovero permanente in istituti di ricovero o sanitari, a condizione che l'unità immobiliare non risulti locata”*.

Ciò significa che, ai fini della detrazione, rientra in tale nozione anche l'unità immobiliare adibita a dimora abituale di un familiare del contribuente. Tuttavia, ammesso e concesso che sia teoricamente possibile effettuare la scelta in relazione a due immobili, uno adibito a propria dimora abituale e un altro adibito a dimora abituale di un proprio familiare, è necessario far riferimento esclusivamente all'immobile adibito a dimora abituale del titolare dell'immobile e non a quello adibito a dimora abituale di uno dei familiari. Se l'unità immobiliare non è adibita ad abitazione principale all'inizio dei lavori, la maxi-detrazione spetta per le spese sostenute a patto che l'immobile soddisfi tale condizione al termine dei lavori.

Quanto al requisito reddituale, il reddito familiare di riferimento al fine di usufruire dell'agevolazione, non deve essere superiore a 15.000 euro, calcolato:

- considerando la somma dei redditi complessivi posseduti, nell'anno precedente quello di sostenimento della spesa, dal contribuente, dal coniuge non legalmente ed effettivamente separato, dal soggetto legato da unione civile o dalla persona convivente presente nel nucleo familiare e dai familiari di cui all'articolo 12, TUIR fiscalmente a carico;
- dividendo la predetta somma dei redditi per una quota determinata in base al numero dei componenti in nucleo familiare, con le particolarità di seguito indicate:

- nel caso di un figlio di genitori separati che sia a carico di entrambi, quest'ultimo va considerato in ambedue i nuclei, a prescindere dalle percentuali di carico fiscale, per quel che riguarda sia il numero di parti sia il reddito complessivo familiare;
- nel caso in cui un familiare risulti fiscalmente a carico per una sola parte dell'anno (per esempio in caso di nascita nel medesimo anno), va ugualmente considerato nei predetti calcoli a prescindere dalla circostanza che risulti fiscalmente a carico solo per una parte dell'anno e senza effettuare alcun ragguglio.

## IACP E COOPERATIVE EDILIZIE

Secondo quanto previsto dal comma 8-bis, articolo 119, D.L. 34/2020, gli Istituti autonomi case popolari (IACP), comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione Europea in materia di “*in house providing*”, e le cooperative di abitazione a proprietà indivisa, possono fruire del Superbonus per gli interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica:

- per le spese sostenute entro il 31.12.2023,
- a condizione che alla data del 30.06.2023 siano stati effettuati lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo.

Qualora tale ultima condizione non si realizzi, la Circolare 13/2023 chiarisce che, per gli interventi effettuati da IACP e cooperative edilizie, può trovare applicazione, per gli interventi effettuati su edifici condominiali, la disciplina di cui al citato comma 8-bis, primo periodo, articolo 119, relativa agli interventi effettuati da condomini, ONLUS, ODV e APS.

## IMPIANTI FOTOVOLTAICI E SISTEMI DI ACCUMULO PER ONLUS, ODV E APS

La Legge di Bilancio 2023 ha ammesso alla maxi-detrazione anche gli interventi di installazione dei pannelli solari fotovoltaici in aree o strutture non pertinenti, anche di proprietà di soggetti terzi, diversi dagli immobili ove sono realizzati gli interventi c.d. “trainanti”, a favore di ONLUS, Organizzazioni di Volontariato (ODV) e Associazioni di Promozione Sociale (APS) iscritte negli appositi registri.

La Circolare 13/2023 precisa che, per effetto del richiamo normativo contenuto nel citato comma 7-bis, che rimanda agli interventi di cui al comma 5, che, a sua volta, è collegato agli interventi del comma 6 del medesimo articolo, l'agevolazione è applicata anche alle spese sostenute da ONLUS, ODV e APS su aree o strutture non pertinenti, anche di proprietà di terzi, per l'installazione contestuale o successiva dei sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati.

Inoltre, il comma 7-bis trova identica applicazione, nei medesimi termini, con riguardo agli interventi che rientrano nell'ambito di applicazione del comma 10-bis, articolo 119, D.L. 34/2020, vale a dire, in via generale, nel caso di interventi eseguiti da ONLUS, ODV e APS che si occupano di servizi socio-sanitari su edifici di categoria B/1, B/2 e D/4.

### **INTERVENTI SU COMUNI COLPITI DA SISMA**

La disposizione di cui al comma 8-ter stabilisce che, per gli interventi effettuati nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici verificatisi a far data dal 01.04.2009 dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, la detrazione per gli incentivi fiscali di cui ai commi 1-ter, 4-ter e 4-quater, articolo 119, D.L. 34/2020 spetta, in tutti i casi disciplinati dal comma 8-bis, per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2025, nella misura del 110%.

L'Agenzia delle Entrate, attraverso i chiarimenti resi con la Circolare 13/2023, ha quindi precisato che il richiamo esplicito a "*tutti i casi disciplinati dal comma 8-bis*" del medesimo articolo 119, comporta che, in questi casi, la proroga al 31.12.2025 della detrazione nella misura "piena" del 110% delle spese sostenute, riguarda gli interventi su edifici residenziali o a prevalente destinazione residenziale, compresi gli edifici unifamiliari.

Non si tiene quindi conto delle ulteriori condizioni, anche reddituali, richieste dal terzo periodo del comma 8-bis, articolo 119, con riguardo alle spese sostenute dalle persone fisiche "private" per interventi avviati a partire dal 01.01.2023.

### **RATEIZZAZIONE LUNGA SUPERBONUS**

L'ultimo punto della Circolare 13/2023 analizza la possibilità di optare per la rateizzazione "lunga" in 10 quote annuali di pari importo, anziché le ordinarie 4 quote, per le spese Superbonus sostenute esclusivamente nell'anno 2022, disposta dal comma 3-sexies, articolo 2, D.L. 11/2023.



La Circolare, confermando sostanzialmente quanto stabilito dalla disposizione normativa, pone l'accento sull'obbligo di esercitare l'opzione, in modo irrevocabile, nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2023. L'opzione è, infatti, ammessa a condizione che la spesa relativa all'anno 2022, non sia stata indicata nella relativa dichiarazione dei redditi Modello 730/2023 o Modello Redditi 2023, attraverso cui il contribuente, ordinariamente, dovrebbe fruire della prima quota di detrazione (la prima di quattro).

Pertanto, alla luce della novità introdotta, il contribuente può alternativamente esercitare la maxi-detrazione:

- in 4 rate annuali di pari importo, rilevando la prima rata nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2022;
- in 10 rate annuali di pari importo, rilevando la prima rata nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta 2023. In tal senso, è necessario non indicare, nella dichiarazione relativa al 2022, alcuna rata di detrazione.

# L'Approfondimento

## La contabilizzazione delle imposte dirette 2023

---

### PREMESSA

Al termine di ogni esercizio sociale, al fine di determinare correttamente il risultato economico e fiscale, i contribuenti, siano essi imprese individuali, società di persone o società di capitali, si ritrovano a dover effettuare tutte le operazioni contabili relative al calcolo ed alla rilevazione delle imposte sui redditi (Irpef, Ires e Irap), relative al periodo d'imposta di competenza.

Il calcolo delle imposte può provenire, in prima battuta, da un foglio di calcolo interno allo Studio od alla contabilità aziendale, con il quale si abbozzano le relative imposte sui redditi. Tuttavia, con la predisposizione della dichiarazione dei redditi e dell'Irap e, altresì, della bozza di bilancio CEE (per i soggetti Ires) vengono definiti i debiti e i crediti tributari effettivi e si evidenziano eventuali scostamenti con i calcoli sviluppati internamente. Qualora l'accantonamento delle imposte già contabilizzato sia stato effettuato in misura inferiore o superiore al previsto, è opportuno apportare le necessarie modifiche alla contabilità. Viceversa, è possibile confermare le scritture contabili precedentemente abbozzate.

Per semplicità di analisi, si escludono dal commento in esame gli aspetti contabili riferiti ad imposte sostitutive (ad esempio, imposte su rivalutazioni, riallineamenti fiscali, etc.), a fronte delle quali si renderebbe necessaria una trattazione dettagliata degli specifici presupposti normativi.

In linea generale, i soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che approvano il bilancio entro i termini ordinari (120 giorni dalla chiusura dell'esercizio), hanno a disposizione, per il versamento delle imposte, gli stessi termini previsti per i soggetti Irpef, ovvero:

- 30.06.2023 (per il 2023, il termine è stato spostato al 20.07.2023, per effetto della proroga disposta dal MEF);
- 31.07.2023 (il 30.07.2023), con maggiorazione dello 0,40%.

I soggetti Ires con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che approvano il bilancio oltre i termini ordinari (180 giorni dalla chiusura dell'esercizio), hanno a disposizione i seguenti termini:

- 30.06.2023 (prorogato al 20.07.2023) oppure 31.07.2023 con maggiorazione dello 0,40%, se il bilancio viene approvato entro il 31.05.2023;
- 31.07.2023 oppure 30.08.2023 con maggiorazione 0,40%, se il bilancio viene approvato a partire dal 01.06.2023.

Per i soggetti Irpef (società di persone, imprese individuali e esercenti arti e professioni) i versamenti delle imposte devono essere effettuati secondo le regole ordinarie ovvero:

- 30.06.2023 (per il 2023, il termine è stato spostato al 20.07.2023, per effetto della proroga disposta dal MEF);
- 31.07.2023 (il 30.07.2023), con maggiorazione dello 0,40%.

Per tutti, il termine di versamento del secondo acconto delle imposte è fissato al 30.11.2023.

## ASPETTI CONTABILI RELATIVI ALL'ACCANTONAMENTO E AL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE A DEBITO

Le scritture contabili afferenti alle imposte d'esercizio (in questo caso, Ires e Irap a debito) e le imposte anticipate e differite sono rappresentate nelle seguenti tabelle.

### Rilevazione IRES di fine esercizio con saldo a debito

Sezione	Descrizione	DARE	AVERE
C.E. 20	Ires d'esercizio	45.000,00	
S.P. C.II 5bis	Erario c/acconti Ires		10.000,00
S.P. C.II 5bis	Erario c/ritenute subite		4.500,00
S.P. D.12	Ires a debito		30.500,00

### Rilevazione IRAP di fine esercizio con saldo a debito

Sezione	Descrizione	DARE	AVERE
C.E. 20	Irap d'esercizio	5.000,00	

S.P. C.II 5bis	Erario c/acconti Irap		3.500,00
S.P. D.12	Irap a debito		1.500,00

<b>Rilevazione imposte anticipate e differite di fine esercizio</b>			
<b>Sezione</b>	<b>Descrizione</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
C.E. 20b	Imposte anticipate		5.000,00
S.P. C.II 5bter	Attività per imp. anticipate	5.000,00	
C.E. 20b	Imposte differite	1.500,00	
S.P. B.2b	Fondo imposte differite		1.500,00

Le scritture contabili di determinazione delle imposte possono provenire da una prima analisi del bilancio d'esercizio attraverso riclassificazioni sviluppate con semplici fogli di calcolo, tuttavia è opportuno effettuare un conteggio più accurato mediante la compilazione dei quadri della dichiarazione dei redditi e del modello Irap (ove applicabile), con i quali è possibile effettuare un confronto con i dati presenti nei fogli di calcolo. Eventuali scostamenti devono, infatti, essere analizzati ed eventualmente corretti, al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta degli effetti fiscali nonché del risultato economico d'esercizio.

Si rammenta che le imposte anticipate e differite non producono alcun esborso finanziario.

Allo stesso tempo, in sede di versamento del saldo imposte d'esercizio, il Fisco impone ai contribuenti il versamento degli acconti d'imposta riferiti al periodo fiscale successivo (per esempio, con approvazione del bilancio al 31.12.2022, il contribuente verserà gli acconti d'imposta relativi al 2023) determinabili attraverso il metodo c.d. storico o il metodo c.d. previsionale.

Nel primo caso, il contribuente "soggetto ISA" verserà gli acconti d'imposta in misura pari al 100% del saldo imposte relative all'anno precedente (in buona sostanza, due acconti pari al 50% cadauno), mentre il contribuente "no ISA" verserà i relativi acconti in misura pari al 60% (primo acconto) e 40% secondo acconto, in modo tale che la somma dei due coincida comunque con il 100% dell'importo "storico".

Nel secondo caso, con il metodo c.d. previsionale, il contribuente può versare gli acconti d'imposta del periodo fiscale successivo calcolandoli in modo completamente autonomo, ovvero facendo una previsione del risultato fiscale che produrrà nell'esercizio successivo.

Il momento di pagamento del saldo imposte a debito e degli acconti d'imposta del periodo fiscale successivo coincide con l'esborso finanziario, di seguito rappresentato.

<b>Rilevazione contabile dell'esborso finanziario (es. 20.07.2023)</b>			
<b>Sezione</b>	<b>Descrizione</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
S.P. C.IV.1	Banca c/c		48.000,00
S.P. D.12	Ires a debito	30.500,00	
S.P. D.12	Irap a debito	1.500,00	
S.P. C.II.5bis	Erario c/acconti Ires	15.250,00	
S.P. C.II.5bis	Erario c/acconti Irap	750,00	

### **ASPETTI CONTABILI RELATIVI ALL'ACCANTONAMENTO E AL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE A CREDITO**

Le scritture contabili afferenti alle imposte d'esercizio (in questo caso, Ires e Irap a debito) e le imposte anticipate e differite sono rappresentate nelle seguenti tabelle.

<b>Rilevazione IRES di fine esercizio con saldo a credito</b>			
<b>Sezione</b>	<b>Descrizione</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
C.E. 20	Ires d'esercizio	25.000,00	
S.P. C.II 5bis	Erario c/acconti Ires		35.000,00
S.P. C.II 5bis	Erario c/ritenute subite		1.500,00
S.P. C.II 5bis	Ires a credito	11.500,00	

<b>Rilevazione IRAP di fine esercizio con saldo a credito</b>			
<b>Sezione</b>	<b>Descrizione</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
C.E. 20	Irap d'esercizio	3.000,00	

S.P. C.II 5bis	Erario c/acconti Irap		2.500,00
S.P. C.II 5bis	Irap a credito	1.500,00	

Rilevazione imposte anticipate e differite di fine esercizio			
Sezione	Descrizione	DARE	AVERE
C.E. 20b	Imposte anticipate		5.000,00
S.P. C.II 5bter	Attività per imp. anticipate	5.000,00	
C.E. 20b	Imposte differite	1.500,00	
S.P. B.2b	Fondo imposte differite		1.500,00

In questa fattispecie può accadere che, in forza di un saldo Ires o Irap a credito, il rigo differenza (per esempio, RN17 in caso di Ires) sia comunque positivo, ovvero sia a debito. Questa circostanza si verifica quando gli acconti versati nell'esercizio solare antecedente e relativi all'esercizio "n" siano stati superiori rispetto al saldo imposte che è stato calcolato. Tuttavia, il contribuente che utilizza il metodo storico di determinazione degli acconti, nonostante il saldo Ires sia a credito, dovrà versare il 100% degli acconti così come risultanti dal rigo differenza a debito (p.e. RN17).

Ricapitolando, se il saldo imposte dovesse risultare a credito per eccedenza di acconti versati nell'esercizio solare precedente, può comunque accadere che il rigo differenza (p.e. RN17) sia positivo, condizione che obbliga il contribuente che utilizza il metodo storico di determinazione degli acconti, a versare un acconto, appunto, pari al 100% di quanto iscritto nel rigo differenza (RN17).

## **ASPETTI CONTABILI RELATIVI ALL'ACCANTONAMENTO E AL VERSAMENTO DELLE IMPOSTE PER LE SOCIETA' DI PERSONE E LE DITTE INDIVIDUALI**

Nelle società di persone, ove il reddito viene imputato per trasparenza ai soci, si applica solamente l'Irap mentre l'Irpef viene calcolato direttamente sulle dichiarazioni dei soci, sulla quota di reddito proporzionale alla partecipazione al capitale sociale.

Per le imprese individuali e gli esercenti arti e professioni, a decorrere dal 2022, l'Irap non è più dovuta. L'abolizione della norma vale anche per i professionisti, appunto, che godevano di autonoma organizzazione ad eccezione di associazioni professionali e studi associati che rimangono, pertanto, soggetti ad Irap. L'Irpef, quale unica imposta, viene calcolata direttamente sul reddito della persona fisica così come determinato nei relativi quadri della dichiarazione dei redditi.

L'imposizione sui redditi, in tali casi, si immette direttamente nella sfera personale di ciascun contribuente ad eccezione, come visto, dell'Irap nelle società di persone. Il principale riflesso contabile di tale metodologia d'imposizione è l'assenza di rilevazioni contabili nel conto economico dell'impresa.

Anche nell'ipotesi in cui le risorse finanziarie per il versamento delle imposte vengano attinte dall'impresa, l'operazione si configurerà come prelevamento da parte del titolare (o del socio nel caso di società di persone), il cui debito d'imposta saldato effettivamente si riferisce.

Si procederà, quindi, a movimentare la contabilità aziendale come segue.

#### Rilevazione prelevamenti socio di SNC/SAS in caso di saldo a debito

Sezione	Descrizione	DARE	AVERE
S.P. C.II 5quater	Soci c/prelevamenti	10.000,00	
S.P. C.IV.1	Banca c/c		10.000,00

#### Rilevazione prelevamenti socio di SNC/SAS in caso di saldo a credito

Sezione	Descrizione	DARE	AVERE
S.P. C.IV.1	Banca c/c	10.000,00	
S.P. D.14	Debiti vs soci per imposte		10.000,00

Lo stesso ragionamento contabile è applicabile alle società di capitali in regime di trasparenza fiscale ai sensi dell'articolo 116, TUIR, le quali, a seguito della rilevazione del saldo Ires a debito o a credito, iscriveranno rispettivamente un credito o un debito nei confronti dei soci. Gli stessi dovranno poi regolarizzare la posizione contabile con la società

chiedendo la restituzione di quanto versato a titolo di saldo o restituendo quanto usufruito a titolo di credito d'imposta.

L'IRAP a carico della società di persone, ancorché indeducibile, deve sempre essere contabilizzata nell'ambito dell'attività d'impresa e produce le medesime movimentazioni già analizzate in merito ai soggetti IRES con riferimento, ovviamente all'IRAP.

Nelle tabelle che seguono si riportano un esempio di saldo Irap a debito e un esempio di saldo Irap a credito.

<b>Rilevazione IRAP di fine esercizio con saldo a debito</b>			
<b>Sezione</b>	<b>Descrizione</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
C.E. 20	Irap d'esercizio	2.500,00	
S.P. C.II 5bis	Erario c/acconti Irap		1.500,00
S.P. D.12	Irap a debito		1.000,00

<b>Rilevazione IRAP di fine esercizio con saldo a credito</b>			
<b>Sezione</b>	<b>Descrizione</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
C.E. 20	Irap d'esercizio	2.500,00	
S.P. C.II 5bis	Erario c/acconti Irap		3.500,00
S.P. C.II 5bis	Irap a credito	1.000,00	



## Le prossime scadenze



16 luglio 2023

### **VERSAMENTO RITENUTE**

Termine entro cui versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

### **LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

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

20 luglio 2023

### **MODELLO REDDITI 2023**

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

25 luglio 2023

### **ELENCHI INTRASTAT**

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

29 luglio 2023

### **DEPOSITO BILANCIO**

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