

Tax | Aggiornamento

Febbraio 2023

Sommario

I. PRASSI MINISTERIALE.....	3
PRINCIPI DI DIRITTO.....	3
✓ Qualificazione di compensi per l'uso o la concessione in uso di software ai fini delle Convenzioni contro le doppie imposizioni (Principio di diritto n. 5 del 20 febbraio 2023).....	3
CIRCOLARI	3
✓ Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box (Circolare n. 5/E e Provvedimento n. 52642 del 24 febbraio 2023)	3
RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO	4
✓ Gestione dei fondi comuni di investimento – Servizi prestati alla SGR da altre società del gruppo – Esenzione IVA (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 179 del 31 gennaio 2023).....	4
✓ Cassa di previdenza – Partecipazione in OIC estero non ancora PIR <i>Compliant</i> (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 205 del 7 febbraio 2023).....	4
✓ <i>Sale and lease back</i> – Trattamento IVA (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 206 del 7 febbraio 2023 e Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 3 del 3 febbraio 2023).....	5
✓ Liquidazione dell'IVA di Gruppo – Ambito soggettivo – Società non residenti identificate direttamente in Italia (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 209 dell'8 febbraio 2023)	5
✓ Rimborso IVA – Soggetti non residenti (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 211 del 13 febbraio 2023).....	5
✓ Consolidato Nazionale - Modalità e limiti di utilizzo di crediti trasferiti (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 220 del 22 febbraio 2023).....	6
✓ Errata applicazione dell'inversione contabile – Recupero dell'IVA non detratta (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 203 del 7 febbraio 2023)	6
✓ Trattamento fiscale dell'operazione di “fusione” tra fondi comuni di investimento alternativo immobiliari di tipo chiuso riservati a investitori professionali (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 208 del 8 febbraio 2023).....	6

✓ Opzione per il regime SIIQ/SIINQ - verifica di alcuni requisiti non posseduti al momento dell'esercizio dell'opzione per il regime speciale (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 197 del 7 febbraio 2023).....	7
✓ Fusione per incorporazione – Modalità di utilizzo dei crediti d'imposta per ristrutturazioni edilizie (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 218 del 16 febbraio 2023).....	8
PROVVEDIMENTI	8
✓ Comunicazione dei crediti d'imposta maturati nel 2022 in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 44905 del 16 febbraio 2023).....	8
II. AGGIORNAMENTO NORMATIVO	9
✓ Legge di conversione del D.L. Milleproroghe in Gazzetta Ufficiale (Legge n. 14 del 24 febbraio 2023).....	9
✓ Decreto-legge "Recante misure urgenti in materia di cessione dei crediti di imposta relativi agli incentivi" (D.L. n. 11 del 16 febbraio 2023)	9
III. AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE	10
✓ La restituzione della somma versata dal promettente acquirente come acconto sul prezzo erroneamente non assoggettata ad IVA non costituisce una cessione imponibile (Corte di Cassazione, sent. n. 1609 del 19 gennaio 2023).....	10
✓ IVA ed Imposta di registro in misura fissa sulla retrocessione pro soluto di crediti già ceduti pro solvendo oggetto di un contratto di factoring (Corte di Cassazione, sent. n. 2592 del 27 gennaio 2023).....	10
✓ Interruzione del termine di sospensione di novanta giorni previsto per impugnare a seguito di istanza di accertamento con adesione (Corte di Cassazione, sent. n. 36919 del 16 dicembre 2022).....	11
✓ Credito IVA: credito compensabile anche nel caso in cui non sia stata presentata la dichiarazione (Corte di Cassazione, sent. n. 29415 del 10 ottobre 2022).....	11
✓ Direttiva madre-figlia e Convenzioni internazionali: non sussiste incompatibilità (Corte di Cassazione, sent. n. 2355 del 10 gennaio 2023).....	12
IV. UNIONE EUROPEA	12
GIURISPRUDENZA.....	12
✓ Libertà di stabilimento e trattamento fiscale previsto per le cessioni, effettuate all'interno di un gruppo di società, di (i) diritti di proprietà intellettuale relativi a marchi e, (ii) capitale sociale detenuto nelle società figlie (Corte di Giustizia UE, 16 febbraio 2023, causa C-707/20).....	12
✓ Locazioni brevi – Soggetti che svolgono intermediazione immobiliare – Obblighi di comunicazione dei dati delle strutture (Corte di giustizia UE, 22 dicembre 2022, causa C-83/21)	12

I. PRASSI MINISTERIALE

PRINCIPI DI DIRITTO

- ✓ **Qualificazione di compensi per l'uso o la concessione in uso di software ai fini delle Convenzioni contro le doppie imposizioni ([Principio di diritto n. 5 del 20 febbraio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate ha espresso il proprio punto di vista su alcuni aspetti riguardanti la qualificazione dei compensi corrisposti per la concessione del diritto di usare, riprodurre e distribuire un programma di *software*, laddove, in mancanza di tale concessione, si configurerebbe una violazione del diritto d'autore.

Ai sensi dell'art. 23, comma 2, lett. c) del TUIR i compensi percepiti per l'utilizzazione di opere dell'ingegno si considerano prodotti nel territorio dello Stato se corrisposti da soggetti ivi residenti o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti. Inoltre, ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 tali compensi sono soggetti a una ritenuta del 30% a titolo di imposta.

Il paragrafo 12.2 del Commentario all'art. 12 del Modello OCSE chiarisce che il carattere dei pagamenti per transazioni che riguardano il trasferimento di *software* dipende dalla natura dei diritti che il cessionario acquisisce, per ciò che concerne l'uso e lo sfruttamento del programma. Viene inoltre precisato che i diritti sui programmi informatici rappresentano una forma di proprietà intellettuale.

Il successivo paragrafo 13.1 del Commentario precisa che i pagamenti effettuati per l'acquisizione di diritti parziali sul diritto d'autore rappresentano un "canone" laddove il corrispettivo è riconosciuto per la concessione del diritto di usare il programma in casi in cui l'utilizzo dello stesso costituirebbe una violazione del diritto d'autore.

Da quanto precede, tenuto conto dell'ordinamento italiano e dei chiarimenti resi nel Commentario al Modello OCSE, si afferma che i compensi corrisposti per la concessione del diritto di usare, riprodurre e distribuire il programma, in casi in cui ciò costituirebbe una violazione del diritto d'autore, vengano regolati, ai fini della ripartizione della potestà impositiva, dalla pertinente norma del Trattato.

CIRCOLARI

- ✓ **Chiarimenti sulle modifiche alla disciplina del Patent Box ([Circolare n. 5/E e Provvedimento n. 52642 del 24 febbraio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare fornisce chiarimenti relativamente al nuovo regime del Patent Box a seguito della consultazione pubblica che si è conclusa il 3 febbraio. Il provvedimento modifica il precedente documento del 15 febbraio 2022 n. 48243 per allinearli all'attuale quadro normativo.

L'attuale regime consente di beneficiare di una deduzione fiscale maggiorata del 110% relativa alle spese sostenute per la ricerca e lo sviluppo di alcune specifiche tipologie di beni immateriali impiegati nelle attività d'impresa. Il documento di prassi fornisce alcune indicazioni sul regime transitorio.

I contribuenti che vogliono passare al nuovo regime devono comunicare la rinuncia alla procedura di accordo preventivo tramite PEC o mediante raccomandata. La rinuncia va inviata anche se il contribuente ha presentato istanza di rinnovo di un accordo preventivo già sottoscritto.

La possibilità di transitare nel nuovo regime può essere esercitata nel caso in cui non sia stato ancora sottoscritto con l'Agenzia delle Entrate un accordo a conclusione della procedura pendente. I contribuenti possono anche permanere nel precedente regime

di Patent Box, a condizione che sia stata validamente esercitata un'opzione relativa ai periodi d'imposta antecedenti al 2021.

E' stato inoltre chiarito che: (i) non va considerato "utilizzato" un bene per il quale è stato ottenuto un titolo di privativa industriale, ma che non viene impiegato nei processi aziendali e (ii) la base di calcolo del credito d'imposta ricerca e sviluppo deve essere decurtata dell'IRES e dell'IRAP riferibili alla variazione in diminuzione derivante dalla maggiorazione del 110% del costo ammesso al nuovo regime Patent Box.

RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO

✓ **Gestione dei fondi comuni di investimento – Servizi prestati alla SGR da altre società del gruppo – Esenzione IVA (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 179 del 31 gennaio 2023)**

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che ai fini dell'esenzione di cui all'art. 10 comma 1 n. 1) del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972 per i servizi di gestione dei fondi comuni di investimento resi ad una SGR essi devono presentare un nesso intrinseco con la gestione dei fondi medesimi e siano forniti esclusivamente ai fini della gestione di tali fondi.

Ai fini dell'esenzione occorre tuttavia che tali prestazioni formino un insieme distinto, valutato globalmente, destinato a soddisfare funzioni specifiche ed essenziali della gestione dei fondi comuni di investimento, a nulla rilevando la qualifica soggettiva del prestatore dei servizi.

L'Agenzia delle Entrate richiama i principi interpretativi affermati, in particolare, nelle risposte ad interpello n. 628 del 29 dicembre 2020 e n. 489 del 5 ottobre 2022, che vengono ritenuti applicabili sia nell'ipotesi di servizi resi da altre società del gruppo sia in quella in cui detti servizi siano esternalizzati ad un soggetto terzo.

L'Agenzia delle Entrate specifica che, in ogni caso, resta impregiudicata la facoltà di controllo da parte della stessa in merito alla corretta applicazione dei principi summenzionati.

✓ **Cassa di previdenza – Partecipazione in OIC estero non ancora PIR *Compliant* (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 205 del 7 febbraio 2023)**

L'Agenzia delle Entrate ha precluso il regime di non imponibilità nei confronti di casse di previdenza e di fondi pensione in relazione ai redditi derivanti da determinati investimenti (c.d. investimenti qualificati) in caso di partecipazioni in OICR che non detiene ancora i requisiti per essere qualificato come "PIR *Compliant*". Come disciplinato dalla Legge n. 232 dell'11 dicembre 2016, la normativa PIR prevede che:

- (i) l'investimento qualificato può avvenire direttamente, per il tramite della sottoscrizione di azioni o quote di imprese residenti in Italia o in Stati membri UE o aderenti allo SEE (con stabile organizzazione in Italia), o indirettamente mediante sottoscrizione o acquisto di quote o azioni di OICR residenti nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 73 del TUIR;
- (ii) la verifica della "prevalenza" dell'investimento in investimenti qualificati deve risultare dal regolamento di gestione dell'OICR italiano oppure, in caso di OICR estero, dalla documentazione d'offerta. In assenza di tali previsioni nel documento di offerta, non rileva la politica di investimento in concreto realizzata dall'OICR. La verifica della sussistenza del requisito della "prevalenza" deve dunque sempre essere effettuata *ex ante*.

✓ **Sale and lease back – Trattamento IVA (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 206 del 7 febbraio 2023 e Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 3 del 3 febbraio 2023)**

Per identificare il corretto trattamento IVA in un'operazione di *sale and lease back* è necessario valutare la fattispecie caso per caso, tenendo conto delle specifiche previsioni contrattuali stabilite dalle parti.

Come precisato nella Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 3 del 3 febbraio 2023, i principi espressi dalla giurisprudenza UE e nazionale (cfr. Corte di Cassazione, sent. n. 11023 del 27 aprile 2021) stabiliscono gli elementi che caratterizzano il *sale and lease back*, non possono essere applicati in via generalizzata a tutte le operazioni poiché occorre effettuare una valutazione del caso concreto che presuppone un esame delle specifiche fattispecie poste in essere dalle parti nell'esercizio dell'autonomia contrattuale.

✓ **Liquidazione dell'IVA di Gruppo – Ambito soggettivo – Società non residenti identificate direttamente in Italia (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 209 dell'8 febbraio 2023)**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito alla procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo che, in base all'art. 73, comma 3, consente di procedere alla liquidazione periodica dell'IVA in maniera unitaria, mediante compensazione dei debiti e dei crediti risultanti dalla liquidazione delle società partecipanti, da parte di società residenti in altri Stati Comunitari, essendo in possesso dei requisiti previsti dal D.M. 13 dicembre 1979 e di identificazione ai fini IVA in Italia.

Nella Risposta, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che è consentito alle imprese residenti in un altro paese membro – identificate in Italia – adottare, al pari delle imprese residenti, la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo laddove non vi partecipi alcuna società stabilita in Italia. L'Agenzia delle Entrate ricorda che, con la Risposta ad interpello n. 544 del 3 novembre 2022, “(...) *l'identificazione ai fini IVA in Italia dei partecipanti alla procedura di liquidazione IVA di gruppo è un requisito che deve sussistere a partire dal 1° gennaio dell'anno di applicazione della medesima, avendo l'opzione effetto su tutte le operazioni effettuate a partire da tale data*”. Non è invece contemplata la necessità che l'identificazione ai fini IVA ricorra già a partire dal 1° luglio dell'anno antecedente l'ingresso nella procedura IVA di Gruppo, come è necessario per il requisito del controllo disciplinato dall'art. 1, comma 1, lettera d) del D.M. 13 febbraio 2017.

L'Agenzia delle Entrate ritiene che le società di diritto francese possano optare per la procedura di liquidazione dell'IVA di Gruppo dal 1° gennaio 2023, nel presupposto che le società di diritto estero abbiano una forma giuridica equivalente a quelle di diritto italiano, e tra le quali sussista un rapporto di controllo previsto dall'art. 2 del D.M. del 13 dicembre 1979 (azioni o quote possedute per una quota superiore al 50% del loro capitale) da una data antecedente al 1° luglio dell'anno solare precedente.

✓ **Rimborso IVA – Soggetti non residenti (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 211 del 13 febbraio 2023)**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti circa le modalità di attestazione delle condizioni al fine di ottenere il rimborso del credito IVA (per un importo superiore ad Euro 30.000) presentata dal rappresentante fiscale di un soggetto estero.

Il soggetto estero potrà certificare il rispetto dei requisiti mediante:

- (i) dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà presentata dal rappresentante fiscale, secondo le regole ordinarie, qualora il soggetto titolare del credito sia residente nell'UE oppure, se residente in uno stato extra UE, quando la

produzione della dichiarazione sostitutiva avvenga in applicazione di convenzioni internazionali tra l'Italia e il paese di provenienza;

- (ii) in tutti gli altri casi l'attestazione deve avvenire mediante la procedura prevista dall'art. 3, comma 4, del D.P.R. n. 445 del 28 dicembre 2000 (attestazione dell'autorità estera).

Non è dunque possibile utilizzare certificati o attestazioni provenienti da soggetti diversi, tra i quali i revisori legali dei conti.

✓ **Consolidato Nazionale - Modalità e limiti di utilizzo di crediti trasferiti**
(Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 220 del 22 febbraio 2023)

La Risposta ad interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 220 del 22 febbraio 2023 ha analizzato il caso di una società consolidata che ha trasferito al consolidato fiscale (*fiscal unit*) un credito IVA non utilizzato in compensazione per scelta di gruppo.

Le società partecipanti al consolidato fiscale possono trasferire alla consolidante crediti d'imposta per un ammontare non superiore all'IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato fiscale e in misura tale da non eccedere il limite indicato dall'art. 25 del D.L. n. 241 del 9 luglio 1997. In merito, si conferma i crediti trasferiti ex art. 7, comma 1, lett. b), del D.M. del 2018 possono essere utilizzati dalla consolidante esclusivamente per il pagamento della predetta IRES (a titolo di saldo e acconto), con la conseguenza che non può residuare in capo alla consolidante un'eccedenza a credito.

In caso di comportamento difforme, viene confermata la possibilità di correggere gli effetti del mancato utilizzo in compensazione del credito IVA trasferito mediante il ricorso alla dichiarazione integrativa ex art. 2, commi 8 e 8-bis e art. 8, commi 6-bis e seguenti del D.P.R. N. 322 del 22 luglio 1998, al fine di ripristinare il credito IVA non utilizzato in capo alla consolidata.

✓ **Errata applicazione dell'inversione contabile – Recupero dell'IVA non detratta**
(Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 203 del 7 febbraio 2023)

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti circa la possibilità di presentare istanza di rimborso per l'IVA versata e non dovuta, originata dall'erroneo assoggettamento ad IVA tramite il meccanismo dell'inversione contabile, con riferimento a prestazioni rese da operatori non residenti.

Nello specifico:

- (i) il cessionario/committente debitore dell'imposta può correggere l'errore commesso (applicazione dell'IVA ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette) tramite delle mere annotazioni contabili di senso contrario a quelle erroneamente eseguite e che intende neutralizzare, salva l'ipotesi in cui non abbia potuto esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA;
- (ii) è possibile recuperare l'IVA non detratta tramite il ricorso alla nota di variazione, ove sussistano i presupposti di cui all'art. 26, comma 3 del D.P.R. n. 633/1972, ovvero, in alternativa, mediante la richiesta di rimborso ex art. 21, comma 2, del D.lgs. n. 546 del 31 dicembre 1992.

Affinché sia rispettata la neutralità dell'IVA, il rimborso non deve integrare la fattispecie di "arricchimento senza causa". Durante la fase istruttoria che segue la richiesta di rimborso, l'istante dovrà fornire prova all'Ufficio competente.

✓ **Trattamento fiscale dell'operazione di "fusione" tra fondi comuni di investimento alternativo immobiliari di tipo chiuso riservati a investitori**

professionali (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 208 del 8 febbraio 2023)

L'Agenzia delle Entrate ha fornito alcuni chiarimenti in merito al trattamento fiscale delle operazioni di fusione tra fondi immobiliari di tipo chiuso riservato a investitori professionali. Nel caso in esame una società lussemburghese ha investito indirettamente in tre Fondi d'Investimento Alternativi (FIA) istituiti in Italia e gestiti da una SGR.

La SGR ha avviato la fusione dei FIA con l'obiettivo di razionalizzare i processi amministrativi e ridurre i costi. A seguito della fusione le quote dei fondi assorbiti verranno annullate e verranno emesse nuove quote applicando un "conambio" determinato sulla base dei rendiconti semestrali.

Nella fattispecie in esame, il trattamento fiscale da applicare è il seguente:

- (i) ai fini delle imposte dirette, considerando la non assoggettabilità ad IRES e IRAP dei fondi immobiliari (art. 6, comma 1, D.L. n. 351 del 25 settembre 2001), anche le relative operazioni di aggregazione non generano materia imponibile in capo agli stessi fondi;
- (ii) in assenza di liquidazione o rimborso delle quote non si generano redditi di capitale ai sensi dell'art. 44, comma 1, lettera g), del TUIR e redditi derivanti dalla negoziazione delle quote ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera c-ter), del TUIR a vantaggio dei percipienti. Al contrario, nel caso di somme percepite dai partecipanti per effetto di eventuali "conguagli" in denaro emergenti in sede di conambio delle quote, essi rappresentano redditi di capitale ai sensi del sopracitato art. 44, comma 1, lettera g), del TUIR da assoggettare a tassazione;
- (iii) i trasferimenti di beni immobili sono rilevanti ai fini IVA solo al ricorrere delle condizioni previste al comma 5 del predetto art. 36, ossia quando il fondo ricevente ha una percentuale di detrazione inferiore rispetto al fondo assorbito;
- (iv) l'imposta di registro si applica in misura fissa di Euro 200 ai sensi dell'art. 4, lett. b) della Tariffa Parte I del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986;
- (v) le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa di Euro 200 ai sensi dell'art. 10, comma 2, D.L. n. 347 del 31 ottobre 1990.

✓ **Opzione per il regime SIIQ/SIINQ - verifica di alcuni requisiti non posseduti al momento dell'esercizio dell'opzione per il regime speciale (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 197 del 7 febbraio 2023)**

L'Agenzia delle Entrate con la risposta in oggetto precisa che per poter esercitare l'opzione per il regime delle "società di investimento immobiliare quotata - SIIQ" e "società di investimento immobiliare non quotate - SIINQ" è necessario presentare la comunicazione entro il termine del periodo d'imposta anteriore a quello dal quale la società intende avvalersene. I requisiti previsti dalla norma per esercitare l'opzione devono essere posseduti *"all'inizio del primo periodo d'imposta dal quale il soggetto che esercita l'opzione intende avvalersi del regime speciale"*. Qualora uno o più requisiti non siano posseduti al momento di esercizio dell'opzione, la comunicazione non produce i suoi effetti.

Per eventuali errori formali relativi alla compilazione per l'opzione del regime speciale è possibile sanare l'irregolarità tramite il versamento della sanzione di Euro 250.

E' inoltre possibile estendere il regime speciale previsto per le SIIQ-SIINQ, in presenza di opzione congiunta, alle società per azioni, non quotate, residenti nel territorio dello Stato, svolgenti anch'esse attività di locazione immobiliare in via prevalente e partecipate da altre SIIQ - SIINQ, aventi i requisiti per il consolidamento

di cui all'art. 117, comma 1, e art. 120 del TUIR, i cui diritti di voto e di partecipazione agli utili fossero posseduti per almeno il 95% dalla stessa controllante.

✓ **Fusione per incorporazione – Modalità di utilizzo dei crediti d'imposta per ristrutturazioni edilizie ([Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 218 del 16 febbraio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che la società risultante dalla fusione o incorporante può utilizzare in compensazione, post fusione, i crediti risultanti nel cassetto fiscale dell'incorporata relativi alle agevolazioni fiscali in materia di ristrutturazioni edilizie e di risparmio energetico.

Il passaggio dei crediti dalla incorporata alla incorporante non costituisce, infatti, una nuova cessione dei crediti, subentrando l'incorporante a titolo universale in tutti i diritti della incorporata.

Per verificare che l'ammontare dei crediti utilizzati in compensazione da ciascun soggetto non ecceda l'importo della quota disponibile per ciascuna annualità, pena lo scarto del modello F24, è necessario indicare nella sezione "contribuente" il codice fiscale della società incorporante che utilizza il credito in compensazione e nel campo "codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" il codice fiscale della società incorporata che ha trasferito il credito d'imposta, unitamente al codice identificativo "62 - soggetto diverso dal fruitore del credito".

PROVVEDIMENTI

✓ **Comunicazione dei crediti d'imposta maturati nel 2022 in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 44905 del 16 febbraio 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate ha definito il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione da inviare entro il 16 marzo, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito residuo, relativa all'ammontare dei crediti d'imposta maturati nel 2022.

(i) Soggetti tenuti all'invio della comunicazione

La comunicazione deve essere inviata dai beneficiari dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale relative:

- al terzo trimestre 2022 (art. 6 del D.L. n. 115 del 9 agosto 2022);
- ai mesi di ottobre e novembre (art. 1 del D.L. n. 144 del 23 settembre 2022);
- a dicembre 2022 (art. 1 del D.L. n. 176 del 18 novembre 2022).

La medesima disposizione è inoltre prevista in relazione al credito d'imposta per il carburante effettuato nel quarto trimestre 2022.

(ii) Soggetti esclusi dall'invio della comunicazione

Non sono tenuti all'invio della comunicazione:

- i beneficiari che abbiano già interamente utilizzato il credito maturato in compensazione tramite modello F24;
- i beneficiari che abbiano già comunicato all'Agenzia delle Entrate la cessione del credito (a meno che la comunicazione di cessione non sia stata annullata, oppure il cessionario non abbia rifiutato il credito).

(iii) Trasmissione della comunicazione

A seguito dell'invio del modello viene rilasciata una ricevuta che ne attesta la presa in carico ovvero lo scarto.



Per ciascun credito d'imposta, il beneficiario può inviare una sola comunicazione valida, per l'intero importo del credito maturato nel periodo di riferimento, al lordo dell'eventuale ammontare già utilizzato in compensazione nel modello F24 ai sensi del D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997 fino alla data della comunicazione stessa.

L'invio della comunicazione dei crediti maturati non esclude la possibilità di inviare successivamente la comunicazione della cessione del credito.

II. AGGIORNAMENTO NORMATIVO

✓ **Legge di conversione del D.L. Milleproroghe in Gazzetta Ufficiale ([Legge n. 14 del 24 febbraio 2023](#))**

In data 27 febbraio 2023 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale al n. 49 la Legge n. 14 del 24 febbraio 2023 di conversione del D.L. n. 198 del 29 dicembre 2022 (c.d. "Decreto Milleproroghe"). La legge in oggetto è entrata in vigore il 28 febbraio 2023.

Le principali novità introdotte sono:

- (i) *Dichiarazione IMU 2021*
È stata confermata la proroga del termine dal 31 dicembre 2023 al 30 giugno 2023 per la presentazione della dichiarazione IMU 2022 relativa all'anno 2021.
- (ii) *Emissione di fattura elettronica*
È stata confermata la proroga dall'1 gennaio 2023 al 1 gennaio 2024 al divieto di emissione di fattura elettronica per le prestazioni sanitarie rese nei confronti di persone fisiche.
- (iii) *Termini agevolazione prima casa*
È stata confermata la soppressione dei termini di "prima casa" dall'1 aprile 2022 al 30 ottobre 2023.
- (iv) *Comunicazioni bonus edilizi*
È stata confermata la proroga dal 16 marzo 2023 al 31 marzo 2023 per trasmettere le comunicazioni di opzione per gli interventi "edilizi".
- (v) *Stralcio cartelle Comuni e altri Enti territoriali*
E' stata riconosciuta agli enti territoriali la possibilità di deliberare entro il 31 marzo 2023 l'applicazione delle norme previste per: (a) la conciliazione agevolata delle controversie tributarie; (b) la rinuncia agevolata dei giudizi pendenti dinanzi alla Corte di Cassazione; e (c) la regolarizzazione del pagamento di rate dovute in relazione ad istituti deflativi. Tali delibere sono efficaci solo se pubblicate sul sito istituzionale dell'ente entro il 30 aprile 2023. E' stato inoltre previsto che gli enti territoriali che al 31 gennaio 2023 non avessero ancora deliberato di non annullare i ruoli relativi ai carichi affidati all'agente della riscossione per il periodo 2000-2005, di importo residuo all'1 gennaio 2023 fino ad Euro 1.000, possono deliberare entro il 31 marzo 2023: (a) di non aderire allo stralcio dei ruoli; (b) di stralciare integralmente i medesimi, applicando la disciplina prevista per l'annullamento dei ruoli delle amministrazioni statali, delle agenzie fiscali e degli enti pubblici previdenziali. L'annullamento si perfeziona al 30 aprile 2023; sino a tale data è stata sospesa la riscossione dei suddetti carichi.

✓ **Decreto-legge "Recante misure urgenti in materia di cessione dei crediti di imposta relativi agli incentivi" ([D.L. n. 11 del 16 febbraio 2023](#))**

Il Decreto-legge è stato pubblicato il 16 febbraio 2023 in Gazzetta Ufficiale e dovrà essere convertito in Legge entro il 17 aprile 2023. Le principali misure varate dal Governo sono:

- (i) divieto per le Pubbliche Amministrazioni di essere cessionari dei crediti d'imposta rivenienti dai c.d. "bonus edilizi" (superbonus 110%, recupero patrimonio edilizio, ecobonus, sisma bonus, bonus facciate, installazione di impianti fotovoltaici, colonnine elettriche e superamento barriere architettoniche);
- (ii) introduzione di una norma che esclude la responsabilità solidale in capo al cessionario del credito nei confronti dello Stato nell'ipotesi di concorso nelle violazioni che attengono la generazione dei bonus edilizi da parte dei cessionari. Tale esclusione di responsabilità opera qualora il cessionario sia munito di una serie di documenti che attengono ai lavori edilizi. Restano comunque rilevanti le ipotesi di dolo;
- (iii) a decorrere dal 17 febbraio 2023, non è più consentito (a) applicare il c.d. sconto in fattura sul corrispettivo dei lavori edili che originano bonus edilizi e (b) la cessione del credito riveniente dai bonus edilizi. La misura restrittiva non si applica alle spese agevolabili che soddisfino taluni requisiti prima della data del 17 febbraio 2023, distinguendo a tal proposito tra bonus edilizi rivenienti da superbonus 110% e bonus edilizi diversi dal superbonus 110%.

III. AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE

- ✓ **La restituzione della somma versata dal promettente acquirente come acconto sul prezzo erroneamente non assoggettata ad IVA non costituisce una cessione imponibile (Corte di Cassazione, sent. n. 1609 del 19 gennaio 2023)**

In tema di IVA, il versamento di un acconto sul prezzo in relazione ad un contratto preliminare di compravendita immobiliare costituisce operazione imponibile. Il promittente venditore è perciò tenuto ad emettere la relativa fattura e ad esporvi l'imposta dovuta e nel caso in cui la suddetta operazione venga meno, è tenuto alla necessaria rettifica, e ad emettere la conseguente fattura relativa alla restituzione in suo favore della somma già versata, trattandosi di operazione imponibile di segno contrario rispetto alla prima.

Nel caso in cui l'originario versamento dell'acconto sul prezzo erroneamente non sia stato assoggettato ad imposta, né l'Ufficio ne abbia contestato la violazione, la restituzione della somma da parte del promittente venditore assume natura meramente finanziaria, e non può essere assoggettata ad imposta, in quanto non costituente cessione imponibile ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. a), D.P.R. n. 633/1972.

La pronuncia della Corte risulta condivisibile in quanto in caso contrario si determinerebbe un'indebita alterazione del principio di neutralità su cui si fonda il meccanismo di funzionamento dell'imposta stessa.

- ✓ **IVA ed Imposta di registro in misura fissa sulla retrocessione pro soluto di crediti già ceduti pro solvendo oggetto di un contratto di factoring (Corte di Cassazione, sent. n. 2592 del 27 gennaio 2023)**

In caso di retrocessione da parte di una banca ad una società dei crediti non incassati da quest'ultima e a questa già ceduti pro solvendo in esecuzione di un contratto di factoring, l'operazione deve considerarsi soggetta ad IVA ed imposta di registro in misura fissa.

La Corte si richiama a pronunce di giurisprudenza europea e nazionale, in cui già si è riconosciuto che, ai fini IVA, seppure ogni prestazione debba essere considerata come distinta e indipendente, in determinate ipotesi l'operazione caratterizzata da plurimi eventi debba essere invece considerata nella sua unitarietà. Così nel caso di

specie deve essere riconosciuta l'unitarietà delle cessioni dei crediti pro-solvendo prima e pro-soluto poi, in quanto l'operazione di retrocessione dei crediti deve essere considerata in correlazione funzionale con quella di origine, insita nel contratto di factoring stipulato pro solvendo.

Secondo consolidato orientamento giurisprudenziale le operazioni di factoring devono essere considerate esenti ai fini IVA nei casi in cui la causa giuridica dell'operazione sia riconducibile ad uno scopo di finanziamento del soggetto cedente, ed invece considerate operazioni imponibili quando la causa sia individuabile nel mero recupero ed incasso dei crediti. Nel caso di specie il contratto di factoring ha natura finanziaria in quanto volto all'ottenimento di un'anticipazione, paragonabile ad uno sconto bancario, e non al recupero ed incasso del credito vantato dal soggetto cedente nei confronti di terzi.

Dovendosi perciò considerare l'operazione come rientrante in campo IVA, la stessa deve essere assoggettata ad imposta di registro in misura fissa e non proporzionale, in applicazione del principio di alternatività IVA - Registro ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. n. 131 del 26 aprile 1986.

✓ **Interruzione del termine di sospensione di novanta giorni previsto per impugnare a seguito di istanza di accertamento con adesione (Corte di Cassazione, sent. n. 36919 del 16 dicembre 2022)**

La sospensione di novanta giorni del termine per la proposizione del ricorso giurisdizionale operante a seguito di proposizione di istanza di accertamento con adesione di cui all'art. 6, comma 3, del D.Lgs. n. 218 del 19 giugno 1997 si interrompe, in mancanza di definizione consensuale, solamente a seguito di formale ed irrevocabile rinuncia del contribuente all'istanza (alla quale non è equiparabile la mancata comparizione, giustificata e non, del contribuente alla data stabilita per la definizione della lite; cfr. Corte di Cassazione, ord. n. 27274 del 24 ottobre 2019).

La considerazione dell'istanza di accertamento con adesione presentata dalla contribuente come meramente dilatoria non costituisce valido motivo per ritenere interrotta la sospensione del termine. La sospensione del termine per l'impugnazione è finalizzata a garantire uno "*spatium deliberandi*" in vista dell'accertamento stesso, che non può essere negato tramite una valutazione effettuata *ex post* sulla strumentalità dell'istanza.

Precedenti pronunce della stessa Corte, hanno ritenuto persino il deposito dell'istanza presso un ufficio territorialmente incompetente idoneo a determinare la sospensione del termine per impugnare l'avviso di accertamento (cfr. Corte di Cassazione, ord. n. 8178 del 22 marzo 2019).

✓ **Credito IVA: credito compensabile anche nel caso in cui non sia stata presentata la dichiarazione (Corte di Cassazione, sent. n. 29415 del 10 ottobre 2022)**

I giudici di legittimità hanno sostenuto che l'omessa presentazione della dichiarazione annuale IVA nell'anno in cui il credito IVA è maturato non impedisce, in presenza di determinate circostanze, al contribuente di usufruire del credito IVA maturato a seguito di compensazione effettuata nella dichiarazione annuale IVA presentata per il periodo d'imposta successivo. Viene, quindi, riconosciuto che la mancata presentazione della dichiarazione annuale IVA non preclude al contribuente il diritto di portare in detrazione il credito IVA nel periodo d'imposta successivo.

La Corte ha ritenuto rilevante, ai fini dell'accoglimento del ricorso, la circostanza che l'Agenzia delle Entrate non avesse contestato l'esistenza del credito IVA, ma solo la mancata presentazione della dichiarazione annuale IVA nel periodo d'imposta in cui il credito IVA era maturato.

✓ **Direttiva madre-figlia e Convenzioni internazionali: non sussiste incompatibilità (Corte di Cassazione, sent. n. 2355 del 10 gennaio 2023)**

La Corte di Cassazione afferma che non sussiste alcuna incompatibilità tra l'esonero dalle ritenute di fonte comunitaria ed il rimborso del credito d'imposta previsto dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, ed anzi, astrattamente - sebbene con successiva verifica in concreto - trattasi di due sistemi tra loro compatibili che si propongono quali strumenti alternativi cui poter ricorrere anche con opzioni successive.

La Corte si è trovata a dover affrontare nuovamente l'annosa questione circa la compatibilità tra Direttiva madre-figlia e Convenzioni internazionali in un caso che aveva coinvolto una società italiana (società figlia) e la sua controllante inglese per dividendi distribuiti nel biennio 2002 e 2003.

IV. UNIONE EUROPEA

GIURISPRUDENZA

✓ **Libertà di stabilimento e trattamento fiscale previsto per le cessioni, effettuate all'interno di un gruppo di società, di (i) diritti di proprietà intellettuale relativi a marchi e, (ii) capitale sociale detenuto nelle società figlie (Corte di Giustizia UE, 16 febbraio 2023, causa C-707/20)**

L'art. 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che una normativa nazionale che assoggetta a un obbligo fiscale immediato una cessione di attività da parte di una società fiscalmente residente in uno Stato membro a una società consorella fiscalmente residente in un paese terzo e che non esercita un'attività commerciale in tale Stato membro mediante una stabile organizzazione, nel caso in cui tali due società siano società figlie controllate al 100% da una società madre comune avente la propria residenza fiscale in un altro Stato membro, non costituisce una restrizione alla libertà di stabilimento di tale società madre, in circostanze in cui una siffatta cessione sarebbe effettuata in regime di neutralità fiscale se la società consorella fosse anch'essa residente fiscalmente nel primo Stato membro o vi svolgesse un'attività mediante una stabile organizzazione.

L'art. 49 TFUE deve essere interpretato nel senso che una restrizione del diritto alla libertà di stabilimento risultante dalla differenza di trattamento tra le cessioni nazionali e transfrontaliere di attività effettuate a titolo oneroso all'interno di un gruppo di società, in forza di una normativa nazionale che assoggetta a un obbligo fiscale immediato una cessione di attività effettuata da una società avente la propria residenza fiscale in uno Stato membro, può, in linea di principio, essere giustificata dalla necessità di preservare una ripartizione equilibrata dei poteri impositivi tra gli Stati membri, senza che debba essere concessa una possibilità di dilazione del pagamento dell'imposta per garantire la proporzionalità di tale restrizione, qualora il contribuente interessato abbia ricevuto, a fronte della cessione delle attività, un compenso corrispondente al pieno valore di mercato di tali attività.

✓ **Locazioni brevi – Soggetti che svolgono intermediazione immobiliare – Obblighi di comunicazione dei dati delle strutture (Corte di Giustizia UE, 22 dicembre 2022, causa C-83/21)**

La Corte di Giustizia Europea, decidendo sul rinvio pregiudiziale del Consiglio di Stato, ha stabilito che l'art. 4 del D.L. 50 del 24 aprile 2017, in materia di locazioni brevi, non contrasta con l'art. 56 del TFUE (che vieta le restrizioni alla libera circolazione dei servizi in ambito comunitario), nella parte in cui impone agli intermediari (intesi come "soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare") di:

- (i) comunicare i dati delle locazioni brevi stipulate con il loro intervento;
- (ii) di operare una ritenuta del 21% sui compensi incassati con il loro intervento, a titolo di cedolare secca o di acconto sulle imposte sui redditi.

La Corte afferma invece che contrasta con l'art. 56 TFUE (in quanto misura sproporzionata rispetto al fine di limitare l'evasione fiscale che si prefigge) la disposizione che impone, sempre con riferimento alle locazioni brevi, per gli intermediari che risiedano o siano stabiliti nel territorio di uno Stato membro diverso da quello di imposizione, di designare un rappresentante fiscale residente o stabilito nel territorio dello Stato membro di imposizione.

Il presente documento ha solo scopo informativo e non costituisce parere professionale.

Per informazioni: info@5lex.it