

## Tax | Aggiornamento

### Aprile 2023

#### Sommario

|  |          |
|--|----------|
| <b>I. PRASSI MINISTERIALE.....</b>   | <b>3</b> |
| <b>CIRCOLARI .....</b>   | <b>3</b> |
| ✓ Conciliazione agevolata delle controversie tributarie (Circolare n. 9/E del 19 aprile 2023).....   | 3        |
| ✓ Qualificazione delle imprese per l'accesso ai benefici di cui agli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34 del 19 maggio 2020 – Certificazione SOA (Circolare n. 10/E del 20 aprile 2023).....   | 3        |
| <b>COMUNICATI STAMPA.....</b>  | <b>4</b> |
| ✓ Crediti da bonus edilizi oggetto di cessione e sconto in fattura: pronte le regole per utilizzarli in 10 anni con la rateizzazione lunga. (Comunicato stampa del 18 aprile 2023).....  | 4        |
| <b>RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO .....</b>   | <b>4</b> |
| ✓ Applicazione del regime di <i>call-off stock</i> e operazioni triangolari (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 271 del 3 aprile 2023) .....  | 4        |
| ✓ Affrancamento – Termine di versamento per l'esercizio della relativa opzione e applicazione del principio contabile IFRS 3 (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 273 del 3 aprile 2023).....  | 5        |
| ✓ Costi di transazione – Trattamento fiscale dei costi di transazione capitalizzati dalla società controllante/incorporata <i>OIC adopter</i> e addebitati alle riserve di patrimonio netto a seguito dell'incorporazione nella controllata/incorporante IAS/IFRS adopter (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 277 del 4 aprile 2023)..... | 5        |
| ✓ Fusione – Riporto delle perdite, degli interessi passivi indeducibili e delle eccedenze di ACE in presenza di consolidato (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 278 del 4 aprile 2023) .....  | 5        |
| ✓ Esenzione da ritenuta per i proventi derivanti dalla partecipazione indiretta in un Fondo immobiliare (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 285 del 6 aprile 2023).....   | 6        |
| ✓ Revoca della disciplina fiscale del riallineamento dell'avviamento – Remissione in bonis (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 286 del 6 aprile 2023).....  | 7        |
| ✓ Trasferimento delle eccedenze di interessi passivi al consolidato fiscale - Presenza di perdite pregresse all'opzione - Dichiarazione integrativa - Esclusione (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 291 dell'11 aprile 2023) .....   | 7        |

|             |   |           |
|-------------|---|-----------|
| ✓           | Deleghe di pagamento a saldo zero – Presentazione tardiva – Necessaria utilizzabilità del credito in compensazione (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 297 del 18 aprile 2023).....  | 8         |
| ✓           | Obbligazioni convertibili – Effetti del meccanismo di recapture nel caso di mancato esercizio dei diritti di conversione sulle discipline degli interessi passivi e dell'ACE (Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 303 del 21 aprile 2023) .....   | 8         |
|             | <b>PROVVEDIMENTI .....</b>  | <b>8</b>  |
| ✓           | Estensione delle modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 116285 del 3 aprile 2023).....              | 8         |
| ✓           | Modalità di versamento dei tributi e dei diritti dovuti per la registrazione del titolo e per l'esecuzione delle formalità relative al registro informatico dei pegni mobiliari non possessori (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 120760 del 5 aprile 2023).....                                 | 9         |
| ✓           | Fruizione in dieci rate annuali dei crediti residui derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura relativi alle detrazioni spettanti per taluni interventi edilizi (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 132123 del 19 aprile 2023) .....  | 9         |
| <b>II.</b>  | <b>AGGIORNAMENTO NORMATIVO .....</b>  | <b>10</b> |
| ✓           | Legge di conversione del Decreto che apporta modifiche alle disposizioni urgenti per l'attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e del Piano nazionale degli investimenti complementari al PNRR (PNC) (Legge di conversione n. 41 del 21 aprile 2023) .....                       | 10        |
| ✓           | Legge di conversione del D.L. "Cessione dei crediti" (Legge di conversione n. 38 dell'11 aprile 2023) .....   | 10        |
| <b>III.</b> | <b>AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE .....</b>  | <b>11</b> |
| ✓           | Cessione di edifici equiparati ai fabbricati Tupini - Aliquota IVA agevolata – Condizioni (Corte di Cassazione, sent. n. 9337 del 5 aprile 2023).....   | 11        |
| ✓           | Irrilevante il test di operatività se la società dimostra di non essere di comodo (Corte di Cassazione, sent. n. 9339 dell'8 febbraio 2023).....  | 12        |
| ✓           | Truffa ai danni dello Stato in relazione al c.d. "Superbonus 110%" per indebita compensazione di crediti d'imposta fasulli (Corte di Cassazione, sent. n. 16728 del 12 gennaio 2023).....   | 12        |
| ✓           | Indeducibilità delle svalutazioni delle rimanenze iscritte a costi specifici (Corte di Cassazione, sent. n. 10773 del 21 aprile 2023).....  | 12        |
| <b>IV.</b>  | <b>UNIONE EUROPEA .....</b>   | <b>13</b> |
|             | <b>GIURISPRUDENZA.....</b>  | <b>13</b> |
| ✓           | Compatibilità con gli artt. 131 e 138 della Direttiva 2006/112/CE di una normativa nazionale che prevede limitazioni temporali alla possibilità di presentare prove supplementari nell'ambito di un procedimento in rettifica dell'IVA (Corte di Giustizia UE, causa C-664/21, del 2 marzo 2023)..... | 13        |

## I. PRASSI MINISTERIALE

### CIRCOLARI

- ✓ **Conciliazione agevolata delle controversie tributarie** ([Circolare n. 9/E del 19 aprile 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 9/E del 19 aprile 2023 ha fornito chiarimenti in ordine all'ambito di applicazione e ai profili procedurali della conciliazione agevolata delle controversie tributarie, istituto introdotto dai commi 206 a 212 dell'art. 1, della legge n. 197 del 2022 ("**Legge di bilancio 2023**") e successivamente modificati dal D.L. n. 34 del 30 marzo 2023.

La Circolare chiarisce che la conciliazione agevolata, c.d. "*fuori udienza*", novellata dalla riforma del processo tributario di cui al D.lgs. n. 156 del 24 settembre 2015, si verifica quando ai sensi dell'art. 48, comma 1, del D.lgs. 546/1992 "*in pendenza del giudizio le parti raggiungono un accordo conciliativo, presentando istanza congiunta sottoscritta per la definizione totale o parziale della controversia*".

La suddetta conciliazione, con efficacia novativa, comporta la riduzione delle sanzioni amministrative al quaranta oppure al cinquanta per cento del minimo previsto dalla legge - a seconda che l'accordo si perfezioni nel corso del primo o del secondo grado di giudizio – e la possibilità di eseguire i versamenti in forma rateale.

Con il D.L. 34/2023 tale disciplina è stata estesa alle controversie pendenti non al 1° gennaio 2023, come previsto alla data di entrata in vigore della Legge di bilancio, ma al 15 febbraio 2023, ritenendo sufficiente ai fini della pendenza della lite "*la notifica del ricorso a controparte*".

La Circolare chiarisce l'ammissibilità della sottoscrizione di una conciliazione agevolata sulla base di proposte presentate prima dell'entrata in vigore della Legge di bilancio 2023. Diversamente, si ritiene che l'istituto non sia applicabile alle controversie che hanno ad oggetto "*le sole sanzioni*" in quanto il beneficio della riduzione delle sanzioni "*rappresenterebbe un abbattimento automatico della sanzione, contrario alla ratio legis*".

L'Agenzia delle Entrate ha infine chiarito anche le modalità di pagamento delle somme dovute per la conciliazione agevolata, le quali possono essere dilazionate in un massimo di venti rate trimestrali che devono essere versate "*entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata*".

In caso di mancato pagamento delle sopracitate somme si determina la decadenza dell'istituto e del relativo beneficio della riduzione delle sanzioni. Inoltre, l'ufficio competente provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme e dalla sanzione, la quale viene aumentata della metà.

- ✓ **Qualificazione delle imprese per l'accesso ai benefici di cui agli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34 del 19 maggio 2020 – Certificazione SOA** ([Circolare n. 10/E del 20 aprile 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 10/E del 20 aprile 2023 ha fornito dei chiarimenti sulla fruizione delle agevolazioni fiscali, di cui agli artt. 119 e 121 del D.L. n. 34 del 19 maggio 2020 (c.d. "**Decreto Rilancio**"), per l'esecuzione di lavori pubblici di importo superiore ad Euro 516.000, importo dei lavori da "*intendersi al netto dell'IVA*".

Secondo le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate si può ritenere che:

- a) per i lavori in corso di esecuzione al 21 maggio 2022 e per i contratti di appalto o subappalto stipulati prima di tale data è possibile fruire degli incentivi fiscali

- per le spese agevolabili sostenute, a prescindere dal possesso della certificazione SOA, sino al 31 dicembre 2022 e negli anni successivi al 2022, incluse quelle sostenute a decorrere dal 1° luglio 2023;
- b) per i contratti di appalto o subappalto stipulati a decorrere dal 21 maggio 2022 e fino al 31 dicembre 2022 è possibile a fruizione di incentivi fiscali per le spese sostenute (i) fino al 31 dicembre 2022 a prescindere dalle “condizioni SOA”, (ii) tra il 1° gennaio 2023 e il 30 giugno 2023 solo se le imprese hanno acquisito la certificazione SOA o hanno sottoscritto un contratto finalizzato al suo rilascio, (iii) dal 1° luglio 2023 solo per le imprese in possesso della certificazione SOA;
  - c) per i contratti stipulati dal 1° gennaio 2023 sino al 30 giugno 2023 è possibile fruire degli incentivi fiscali per le spese sostenute (i) tra il 1° gennaio e il 30 giugno 2023 per le imprese che, al momento della sottoscrizione del contratto, possiedono la certificazione SOA o hanno sottoscritto un contratto per il suo rilascio, (ii) dal 1° luglio 2023 solo per le imprese in possesso della certificazione SOA;
  - d) per i contratti stipulati dal 1° luglio 2023 è possibile fruire delle agevolazioni fiscali solo per le spese sostenute da imprese che possiedono, al momento della sottoscrizione del contratto, la certificazione SOA.

L’Agenzia ha, infine, precisato che, la detrazione relativa alle spese sostenute fino al 30 giugno 2023 è ammessa anche qualora l’impresa non ottenga la certificazione SOA in esito alla sua richiesta di rilascio.

Con riferimento all’ambito di applicazione, l’Agenzia precisa che le “condizioni SOA” si applicano esclusivamente con riferimento agli interventi previsti dagli artt. 119 e 121 del Decreto Rilancio.

## COMUNICATI STAMPA

- ✓ **Crediti da bonus edilizi oggetto di cessione e sconto in fattura: pronte le regole per utilizzarli in 10 anni con la rateizzazione lunga. [\(Comunicato stampa del 18 aprile 2023\)](#)**

L’Agenzia delle Entrate ha comunicato che dal 2 maggio è possibile per i soggetti titolari di crediti da Superbonus, Sismabonus e Bonus barriere architettoniche accedere all’area riservata del sito dell’Agenzia delle Entrate e richiedere la ripartizione in dieci rate annuali di pari importo della quota residua di ciascuna rata annuale dei crediti non ancora utilizzati “*per i quali è stata comunicata la prima opzione entro lo scorso 31 marzo*”.

La rateizzazione può essere effettuata sulla quota residua delle rate dei crediti riferite:

- a) agli anni 2022 e seguenti, per i crediti derivanti dalle comunicazioni delle opzioni per la prima cessione o lo sconto in fattura inviate all’Agenzia delle Entrate fino al 31 ottobre 2022, relative al Superbonus;
- b) agli anni 2023 e seguenti, per i crediti derivanti dalle comunicazioni inviate all’Agenzia delle Entrate dal 1° novembre 2022 al 31 marzo 2023, relative al Superbonus, nonché dalle comunicazioni inviate fino al 31 marzo 2023, relative al Sismabonus e al Bonus barriere architettoniche.

## RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO

- ✓ **Applicazione del regime di *call-off stock* e operazioni triangolari [\(Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 271 del 3 aprile 2023\)](#)**

L’Agenzia delle Entrate si è espressa negativamente sulla possibilità di estendere l’effetto sospensivo del *call-off stock*, disciplinato ai fini IVA dall’art. 41-*bis* del D.L. n. 331 del 30 agosto 1993, alle operazioni triangolari, in quanto l’ambito operativo del

regime deve essere “*circoscritto all'operazione intracomunitaria tra cedente/fornitore ed acquirente designato*”, coinvolgendo esclusivamente tali soggetti.

Anche in presenza di un contratto di fornitura concluso tra il fornitore ed il primo cessionario, che preveda l'applicazione del *call-off stock*, la contestuale cessione effettuata da quest'ultimo nei confronti del cessionario finale secondo l'Agenzia delle Entrate andrebbe considerata come “*operazione a sé stante, autonoma e distinta dalla transazione immediatamente precedente*”.

- ✓ **Affrancamento – Termine di versamento per l'esercizio della relativa opzione e applicazione del principio contabile IFRS 3** ([Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 273 del 3 aprile 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che, l'omesso versamento dell'imposta sostitutiva preclude l'accesso e l'esercizio al regime opzionale di affrancamento dei maggiori valori, ai sensi dell'art. 15, comma 10 e seguenti del D.L. n. 185 del 29 novembre 2008, non potendo altresì essere sopperito in sede di ravvedimento, ex art. 13 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in quanto “*si trasformerebbe in una forma di c.d. remissione in bonis oltre i limiti indicati dal D.L. 2 marzo 2012, n. 16*”.

L'Agenzia delle Entrate, richiamando la Circolare n. 6/E del 1 marzo 2022, ricorda che “*il versamento da parte del contribuente di un'imposta c.d. volontaria [...] è il frutto di una libera scelta dello stesso contribuente e implica una sua manifestazione di volontà inequivocabile e irretrattabile*”, ritendo così il versamento un elemento costitutivo dell'opzione.

Per di più, secondo l'Agenzia, le suddette conclusioni non mutano con l'applicazione del principio contabile IFRS 3, il quale indica un termine massimo per la determinazione dei valori e “*non vieta, né limita, il tempestivo esercizio dell'opzione e dunque il versamento dell'imposta sostitutiva*” entro il periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata posta in essere l'operazione.

- ✓ **Costi di transazione – Trattamento fiscale dei costi di transazione capitalizzati dalla società controllante/incorporata OIC adopter e addebitati alle riserve di patrimonio netto a seguito dell'incorporazione nella controllata/incorporante IAS/IFRS adopter** ([Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 277 del 4 aprile 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate ha esaminato il trattamento fiscale, ai fini IRES e IRAP, dei costi di transazione capitalizzati a seguito di un'operazione di acquisizione effettuata da una *Special Purpose Acquisition Company* (OIC adopter), la quale, successivamente, è stata oggetto di fusione inversa per incorporazione in una società IAS/IFRS adopter.

Richiamando la precedente Risposta ad interpello n. 235 del 2 marzo 2023, l'Agenzia delle Entrate ha considerato “*definito*” il trattamento contabile dei costi di transazione in presenza di un'operazione di acquisizione, in quanto si realizza “*un incremento del valore fiscale della partecipazione nella quale gli stessi sono capitalizzati*” ai sensi dell'art. 110, comma 1, lett. b) TUIR. L'Agenzia ha altresì ribadito che a seguito dell'operazione di fusione inversa ex art. 172 del TUIR, “*deve essere riservato il medesimo trattamento riferibile alla differenza tra il patrimonio netto della controllante/incorporata ed il valore della partecipazione annullata nella incorporante/controllata*”.

- ✓ **Fusione – Riporto delle perdite, degli interessi passivi indeducibili e delle eccedenze di ACE in presenza di consolidato** ([Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 278 del 4 aprile 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate con la Risposta ad interpello n. 278 del 4 aprile 2023, ha fornito chiarimenti in merito alle limitazioni al riporto delle eccedenze di interessi passivi e delle eccedenze ACE previste dall'art. 172, comma 7, del TUIR in caso di

fusione, e ha affermato che tali limitazioni si applicano anche in costanza di consolidato fiscale.

In particolare, l'Agenzia ha chiarito il trattamento delle eccedenze ACE in occasione della fusione (inversa) per incorporazione.

L'Agenzia ha richiamato l'art. 11, del D.M. 1 marzo 2018, il quale dispone che la fusione tra società consolidate non interrompe la tassazione di gruppo, che potrà continuare tra la società incorporante e le altre società facenti parte del consolidato fiscale nazionale. Inoltre, con la Circolare n. 9/E del 9 marzo 2010 è stato chiarito che in presenza di operazioni di fusione tra società partecipanti al medesimo consolidato nazionale e con perdite fiscali riportabili conseguite "in costanza" di consolidato, può escludersi qualsiasi manovra elusiva tesa a realizzare, con l'operazione di aggregazione, la compensazione intersoggettiva delle perdite fiscali tra i soggetti coinvolti, atteso che questi, per effetto dell'operazione medesima, non possono fruire di alcun vantaggio addizionale in termini di compensazione degli imponibili in quanto le perdite prodotte dalle società aderenti al consolidato "nascono" già compensabili con gli utili di altre società incluse nella tassazione di gruppo.

L'Agenzia, con riferimento alle eccedenze di interessi passivi, ha richiamato la Risoluzione n. 42/E del 12 aprile 2011, la quale ha chiarito che in presenza di operazioni di aggregazione aziendale che non interrompono la tassazione di gruppo, le disposizioni limitative di cui all'art. 172, comma 7 del TUIR, sono pienamente operanti.

Pertanto, secondo l'Agenzia, coerentemente a quanto affermato in merito agli interessi passivi, le disposizioni limitative di cui al citato articolo 172, comma 7, del TUIR sono pienamente operanti, in linea di principio, anche per le eccedenze di ACE generate dalle società.

✓ **Esenzione da ritenuta per i proventi derivanti dalla partecipazione indiretta in un Fondo immobiliare ([Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 285 del 6 aprile 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate si è espressa con riferimento all'applicazione del regime di esenzione da ritenuta ex art. 7, comma 3, del D.L. n. 351 del 25 settembre 2001 sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi immobiliari italiani percepiti da un fondo pensione svizzero attraverso la partecipazione totalitaria in un OICR anch'esso svizzero.

Nel caso di specie, le quote del fondo immobiliare sono detenute indirettamente da un fondo pensione di diritto svizzero, nonché investitore qualificato ai sensi della legislazione vigente in Svizzera.

L'Agenzia richiama numerosi documenti di prassi in cui è stato chiarito che i fondi pensione e gli organismi di investimento collettivo del risparmio esteri sono quei soggetti che, secondo la normativa vigente nello stato estero in cui sono istituiti, presentano i requisiti sostanziali nonché le stesse finalità di investimento dei fondi e degli organismi italiani, a condizione che siano sottoposti a vigilanza prudenziale.

Per cui, secondo l'Agenzia, come chiarito con la Circolare n.2/E del 15 febbraio 2012, il regime di non imponibilità di cui all'art 7, comma 3, del D.L. n. 351/2001, si applica anche qualora l'investitore estero partecipi in misura totalitaria in veicoli societari che attuano l'investimento, e non soltanto in caso di partecipazione diretta, a condizione che anche questi siano residenti in Paesi c.d. *white list*.

Infine, l'Agenzia richiamando la Risoluzione n. 54 del 18 luglio 2013 ha affermato, inoltre, che è necessario fornire un'autocertificazione del fondo pensione svizzero che attesti la residenza dello stesso in tale Paese *white list*, nonché l'attestazione rilasciata dall'Autorità competente dello Stato di residenza dalla quale si evince il

soddisfacimento del requisito della vigilanza prudenziale. Qualora l'Autorità competente non rilasci tale attestazione, si ritiene sufficiente la presentazione di altra idonea documentazione dalla quale risulti verificabile il requisito della vigilanza da parte dell'autorità estera.

✓ **Revoca della disciplina fiscale del riallineamento dell'avviamento – Remissione in bonis** ([Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 286 del 6 aprile 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate si è espressa sulla legittimità dell'istituto della remissione *in bonis*, nei termini di presentazione della prima dichiarazione utile, ex art. 2 del D.L. n. 16 del 2 marzo 2012, ai fini della revoca del regime del c.d. “*riallineamento fiscale*” ai sensi dell'art. 110 del D.L. n. 104 del 14 agosto 2020, a seguito delle modifiche intervenute con la legge n. 178 del 30 dicembre 2020 (Legge di Bilancio 2021).

L'Agenzia ha ritenuto plausibile il ricorso all'istituto della remissione *in bonis*, il quale consente la fruizione di benefici fiscali ovvero l'accesso a regimi fiscali opzionali anche quando, come nel caso di specie, il contribuente non adempia entro i termini previsti agli obblighi di comunicazione o a qualsiasi altro adempimento formale previsto dalla legislazione. Tutto ciò purché siano rispettati i requisiti sostanziali e gli adempimenti sanciti all'art. 2 del D.L. n. 16 del 2 marzo 2012.

In particolare, all'art. 2 del D.L. 16/2012 è prevista la fruizione dei benefici qualora (i) il contribuente abbia i requisiti sostanziali previsti dalle norme; (ii) il contribuente effettui la comunicazione ovvero esegua l'adempimento entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile; e (iii) il contribuente versi l'importo pari alla sanzione minima stabilita dalla legge.

✓ **Trasferimento delle eccedenze di interessi passivi al consolidato fiscale - Presenza di perdite pregresse all'opzione - Dichiarazione integrativa - Esclusione** ([Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 291 dell'11 aprile 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il mancato trasferimento degli interessi passivi al consolidato comporta l'utilizzo degli stessi su base singola e non può essere emendato tramite la presentazione della dichiarazione integrativa.

L'Agenzia, adottando tale impostazione richiama i chiarimenti forniti con la Circolare n. 19 del 21 aprile 2009 e dalle successive precisazioni della Risoluzione n. 67 dell'19 luglio 2019. Nei precedenti l'Agenzia aveva precisato che in presenza di interessi passivi indeducibili e di perdite fiscali pregresse (realizzate anteriormente all'ingresso nel consolidato) l'eccedenza degli interessi passivi potrà essere portata ad abbattimento del reddito del consolidato solo laddove la società conferisca un imponibile almeno pari all'eccedenza di interessi passivi netti indeducibili. Con la Risoluzione del 2019, l'Agenzia, ha chiarito che le conclusioni della Circolare n. 19/E si applicano solo ai casi in cui effettivamente la società possa utilizzare le perdite fiscali a scomputo del proprio reddito imponibile.

Il caso di specie riguardava proprio una società consolidata che:

- a) non aveva trasferito le eccedenze di interessi passivi indeducibili al consolidato in applicazione del chiarimento della Circolare n. 19/2009;
- b) soltanto a partire dal 2021 si è resa conto di rientrare nella casistica indicata dalla Risoluzione n. 67/2019 e di aver diritto a dedurre gli interessi a livello di gruppo.

L'Agenzia, muovendo dal presupposto che si tratta di una scelta del contribuente, ritiene che non sia ammissibile l'integrazione delle dichiarazioni annuali relative ai

periodi d'imposta 2019 e 2020, mentre viene ammessa la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa ex art. 2 comma 8 e 8-bis del D.P.R del 22 luglio 1998 con riferimento ai periodi d'imposta antecedenti il 2019.

- ✓ **Deleghe di pagamento a saldo zero – Presentazione tardiva – Necessaria utilizzabilità del credito in compensazione** ([Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 297 del 18 aprile 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che se il contribuente, nel momento in cui tenta di ravvedere l'omessa presentazione del modello F24 "a zero", presenta la delega di pagamento ma questa viene scartata per decorso dei termini di utilizzo del credito in compensazione, non solo perde il diritto di compensare ma è soggetto alle sanzioni da omesso versamento ex art. 13 del D.lgs. 471/97, in relazione alle imposte che avrebbero dovuto essere pagate mediante quella stessa compensazione.

Secondo l'Agenzia la presentazione della delega, anche in un momento successivo, sana l'iniziale omissione solo se il credito speso in compensazione è ancora esistente ed utilizzabile a quella data.

Con riferimento al caso in esame, l'Agenzia delle Entrate conferma la correttezza dello scarto della delega di pagamento, non solo perché tardiva rispetto alla originaria scadenza del tributo, ma soprattutto perché recante crediti non più utilizzabili in compensazione. Per questa ragione il mancato utilizzo in compensazione dei crediti nei termini previsti determina inesorabilmente la perdita del credito.

- ✓ **Obbligazioni convertibili – Effetti del meccanismo di *recapture* nel caso di mancato esercizio dei diritti di conversione sulle discipline degli interessi passivi e dell'ACE** ([Risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 303 del 21 aprile 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti con riguardo agli effetti del meccanismo di *recapture* nel caso di mancato esercizio dei diritti di conversione di un prestito obbligazionario in azioni sulle discipline degli interessi passivi e dell'ACE.

Per effetto dell'articolo 5, comma 4, del D.M. dell'8 giugno 2011 ("**Decreto IAS**") il mancato esercizio dell'opzione di conversione comporta sul piano fiscale l'emersione di un componente positivo correlato all'insussistenza di componenti negativi (i.e. interessi passivi) che, per la parte riferibile al confronto con il tasso di mercato, hanno concorso alla determinazione della base imponibile IRES.

L'applicazione delle previsioni del Decreto IAS consente di ripristinare la rappresentazione contabile di un prestito obbligazionario senza diritto di opzione emesso alle medesime condizioni, da cui derivare la base imponibile ai fini IRES ed IRAP.

Secondo l'Agenzia, il meccanismo di *recapture* genera il predetto effetto al momento della mancata conversione del debito, poiché è solo in tale momento che, anche sul piano giuridico formale, si definisce la vicenda del prestito obbligazionario con l'assenza di alcuna forma di apporto da parte dei sottoscrittori degli strumenti finanziari. Il provento finanziario, dunque, assume rilevanza ai fini IRES e IRAP nel periodo d'imposta in cui avviene la mancata conversione.

Infine, l'Agenzia delle Entrate ha analizzato quando la riclassificazione della "Riserva da conversione" determina la ricostituzione di "utili" che, se mantenuti nell'economia dell'impresa, consentono la fruizione del beneficio ACE.

## PROVVEDIMENTI

- ✓ **Estensione delle modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta riconosciuti in relazione**



**agli oneri sostenuti per l'acquisto di prodotti energetici ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 116285 del 3 aprile 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate ha esteso le modalità di attuazione delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta, previsti dal provvedimento n. 253445 del 30 giugno 2022 pubblicato della stessa, anche ai crediti d'imposta di cui all'art. 1, commi da 2 a 5, 45 e 46, della legge n. 197 del 29 dicembre 2022.

Il suddetto trattamento viene esteso ai seguenti crediti d'imposta:

- (i) a favore di imprese energivore, pari al 45% delle spese sostenute;
- (ii) a favore di imprese non energivore, pari al 35% delle spese sostenute;
- (iii) a favore delle imprese a forte consumo di gas naturale, pari al 45% delle spese sostenute;
- (iv) a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale, pari al 45% delle spese sostenute;
- (v) per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca, pari al 20%.

I suddetti crediti d'imposta possono essere sia compensati, ai sensi dell'art. 17 D.lgs. n. 241 del 9 luglio 1997, che ceduti a soggetti terzi secondo le modalità previste dal sopracitato provvedimento. In particolare, il credito può essere ceduto "solo per intero", con l'apposizione del visto di conformità e utilizzato dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal cedente.

L'Agenzia ha specificato che la cessione deve essere comunicata dal 5 aprile al 18 dicembre 2023, ad eccezione dei crediti a favore delle imprese esercenti attività agricola e della pesca per i quali la cessione deve essere comunicata entro il 21 giugno 2023.

- ✓ **Modalità di versamento dei tributi e dei diritti dovuti per la registrazione del titolo e per l'esecuzione delle formalità relative al registro informatico dei pigni mobiliari non possessori ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 120760 del 5 aprile 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate ha disposto le modalità di versamento dei tributi e dei diritti dovuti per la registrazione del pegno mobiliare non possessorio e per l'esecuzione delle formalità relative al registro informatico.

Con riferimento al versamento dei tributi e dei diritti per l'iscrizione, rinnovo, cancellazione o annotazione di una vicenda modificativa del pegno mobiliare non possessorio le somme devono essere addebitate su un conto corrente aperto presso un intermediario della riscossione, convenzionato con l'Agenzia, e dotato di procura sottoscritta digitalmente.

Le medesime modalità sono applicate per il versamento delle somme dovute per la registrazione dell'atto costitutivo, di cancellazione o modificativo del pegno non possessorio.

Per il versamento dell'imposta di bollo dovuta per la consultazione del registro si applicano le modalità sopra descritte, mentre il pagamento dei diritti di visura avviene tramite la piattaforma di cui all'art. 5, comma 2 D.lgs. n. 82 del 7 marzo 2005.

- ✓ **Fruizione in dieci rate annuali dei crediti residui derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura relativi alle detrazioni spettanti per taluni interventi edilizi ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 132123 del 19 aprile 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate ha previsto che i crediti d'imposta derivanti dagli interventi (i) c.d. Superbonus, (ii) finalizzati al superamento e all'eliminazione di barriere architettoniche) e (iii) Sismabonus, derivanti dalle comunicazioni di cessione o di

sconto in fattura inviate entro il 31 marzo 2023 e non ancora utilizzati, possono essere fruiti in dieci rate annuali previo invio di una comunicazione telematica all’Agenzia.

La suddetta comunicazione deve essere inviata tramite il servizio web disponibile sul sito dell’Agenzia, denominato “*Piattaforma cessione crediti*”, dal fornitore o dal cessionario titolare del credito ovvero, a decorrere dal 3 luglio 2023, da un intermediario.

Il provvedimento ha altresì stabilito che, la quota residua di ciascuna rata annuale dei crediti d’imposta può essere ripartita in dieci rate annuali di pari importo, decorrenti dall’anno successivo rispetto a quello di riferimento.

La ripartizione può essere effettuata per la quota residua delle rate dei crediti riferite:

- (i) agli anni 2022 e seguenti, per i crediti derivanti dagli interventi relativi al Superbonus per le comunicazioni inviate entro il 31 ottobre 2022;
- (ii) agli anni 2023 e seguenti, per i crediti derivanti dagli interventi relativi al Superbonus, al Sismabonus e quelli finalizzati al superamento ed eliminazione delle barriere architettoniche per le comunicazioni inviate entro il 31 marzo 2023.

L’Agenzia delle Entrate ha stabilito che ciascuna rata può essere utilizzata esclusivamente in compensazione tramite modello F24 dal 1° gennaio al 31 dicembre del relativo anno e non può essere ceduta a terzi.

## II. AGGIORNAMENTO NORMATIVO

- ✓ **Legge di conversione del Decreto che apporta modifiche alle disposizioni urgenti per l’attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR) e del Piano nazionale degli investimenti complementari al PNRR (PNC) ([Legge di conversione n. 41 del 21 aprile 2023](#))**

Le Legge di conversione n. 41 del 21 aprile 2023 del decreto PNRR 3 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale.

Con la suddetta legge di conversione si **conferma** diverse disposizioni del testo originario del D.L., tra cui:

- (i) lo sgravio contributivo a favore delle imprese che assumono dottori di ricerca. In particolare, l’incentivo consiste nell’esonero dei versamenti dei contributi previdenziali a carico del datore di lavoro nel limite massimo di importo pari a 3.750 euro su base annua, riparametrato e applicato su base mensile.
- (ii) Le modifiche all’istituto della composizione negoziata della crisi. L’impresa in una grave e comprovata situazione di difficoltà può avere la possibilità di richiedere una dilazione di 120 rate del debito verso l’Agenzia delle Entrate. Inoltre, i creditori potranno emettere la nota di variazione in diminuzione dell’IVA, già dalla data di pubblicazione nel registro delle Imprese dei contratti o degli accordi che concludono la composizione negoziata della crisi.

- ✓ **Legge di conversione del D.L. “Cessione dei crediti” ([Legge di conversione n. 38 dell’11 aprile 2023](#))**

La Legge di conversione n. 38 del D.L. n. 11 del 16 febbraio 2023 introduce alcuni correttivi al blocco del meccanismo di sconto e cessione per tutte le agevolazioni edilizie.

In tema di Superbonus viene prevista la proroga del termine dal 31 marzo al 30 settembre 2023 per interventi agevolati su edifici unifamiliari e unità indipendenti all’interno di edifici plurifamiliari.

Per i crediti d'imposta da Superbonus, relativi a spese sostenute nel 2022, viene riconosciuta per le banche cessionarie, che abbiano esaurito la propria capienza fiscale, la possibilità di convertire i medesimi crediti d'imposta in buoni poliennali del tesoro – BTP, con scadenza non inferiore a 10 anni.

Inoltre, con le modifiche introdotte in sede di conversione, viene ripristinata la possibilità di optare per la cessione del credito e lo sconto in fattura nei seguenti casi:

- (i) interventi di superamento ed eliminazione delle barriere architettoniche per i quali spetta il bonus al 75%;
- (ii) interventi di edilizia libera;
- (iii) l'acquisto agevolato al 50% di abitazioni poste in edifici interamente ristrutturati da impresa di costruzione, l'acquisto agevolato al 50% di box di nuova realizzazione pertinenziali ad abitazione, l'acquisto di unità immobiliari agevolate ai sensi del cd. *Sismabonus* a condizione che al 16 febbraio 2023 risulti presentata la richiesta del titolo abilitativo per l'esecuzione dei lavori edilizi;
- (iv) interventi da Superbonus e da bonus minori realizzati dagli IACP, cooperative a proprietà indivisa e ONLUS;
- (v) interventi su immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 1° aprile 2009 e per gli interventi effettuati su immobili danneggiati dagli eventi meteorologici verificatisi nelle Marche dal 15 settembre 2022.

Sempre in riferimento al Superbonus, al Bonus barriere architettoniche al 75% e del Sismabonus viene riconosciuta la facoltà di ripartire in 10 anni i crediti d'imposta derivanti dalle comunicazioni di cessione o di sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate entro il 31 marzo 2023 e non ancora utilizzati.

Inoltre, nella dichiarazione dei redditi relativa al 2023, viene prevista la possibilità di rateizzazione in 10 anni la detrazione derivante da spese agevolate da Superbonus 110%, sostenute nel 2022.

### III. AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE

#### ✓ **Cessione di edifici equiparati ai fabbricati Tupini - Aliquota IVA agevolata – Condizioni (Corte di Cassazione, sent. n. 9337 del 5 aprile 2023)**

La Corte di Cassazione ha affermato che per l'applicazione dell'aliquota IVA del 10% per la cessione di edifici equiparati ai fabbricati "Tupini" è sufficiente la finalità di interesse collettivo cui è destinato l'immobile.

Ciò comporta che, al fine del riconoscimento della agevolazione, non rilevi affatto la funzione abitativa di tali edifici, né il loro accatastamento, dovendosi privilegiare la destinazione dell'immobile secondo le sue caratteristiche intrinseche al momento dell'operazione.

Tale principio era già stato affermato dalla stessa Agenzia delle Entrate con la Risposta ad interpello n. 49 del 1 settembre 2020, con la quale ha ritenuto che anche le costruzioni destinate a ospitare e assistere, sotto il profilo socio-sanitario e socio-assistenziale, persone affette da una particolare disabilità, rientrassero nelle disposizioni agevolative di cui ai n. 127-*quinquies*, della Tabella A, parte III, allegata al D.P.R. n. 633 del 1972, in quanto prevedono l'IVA al 10% anche per gli edifici di cui all'art. 1 della legge n. 659 del 19 luglio 1961, (ossia le case di abitazione gli edifici scolastici, le caserme, gli ospedali, le case di cura, i ricoveri, le colonie climatiche, i collegi, gli educandati, gli asili infantili, gli orfanotrofi e simili), siccome assimilati ai fabbricati di cui all'art. 13, legge n. 408 del 2 luglio 1949, e successive modificazioni, in ragione delle finalità di interesse collettivo.

Dunque, secondo la Corte, l'agevolazione spetta anche in assenza di una destinazione abitativa alla cessione di un immobile da destinare a poliambulatorio e servizi sanitari nonché a consultorio familiare.



✓ **Irrilevante il test di operatività se la società dimostra di non essere di comodo (Corte di Cassazione, sent. n. 9339 dell'8 febbraio 2023)**

La Corte di Cassazione si è espressa in tema di presunzione legale relativa di non operatività delle società (c.d. disciplina delle società di comodo).

La Corte ha statuito che l'onere della prova contraria gravante sul contribuente può essere assolto dando direttamente la prova della circostanza che, anche se dal livello dei ricavi si dovrebbe presumere inesistente, dimostra la sussistenza di un'attività imprenditoriale effettiva, caratterizzata dalla prospettiva del lucro obiettivo e della continuità aziendale, e dunque l'operatività reale della società. Ciò a prescindere dall'esito del test di operatività quindi della corretta individuazione dei valori da considerare per la determinazione dei ricavi presunti da confrontare con quelli effettivi, in quanto nel caso di specie quest'ultimi erano inficiati da situazioni oggettive che ne hanno impedito una maggior realizzazione.

✓ **Truffa ai danni dello Stato in relazione al c.d. "Superbonus 110%" per indebita compensazione di crediti d'imposta fasulli (Corte di Cassazione, sent. n. 16728 del 12 gennaio 2023)**

La Corte di Cassazione, sezione seconda penale, si è espressa sul delitto di indebita compensazione, di cui all'art. 10 *quater* del D. lgs. 74/2000, il quale si *"consuma al momento della presentazione dell'ultimo modello F24 relativo all'anno interessato e non in quello della successiva dichiarazione dei redditi, in quanto, con l'utilizzo del modello indicato, si perfeziona la condotta decettiva del contribuente"*.

Nella sentenza in esame, il ricorrente aveva utilizzato in compensazione dei crediti inesistenti, dovuti alla creazione di crediti d'imposta fittizi in tema del c.d. *"Superbonus 110%"*.

Secondo la Suprema Corte tutti e sei i motivi di ricorso proposti dal ricorrente sono infondati.

Di rilievo l'infondatezza del primo motivo, in quanto secondo la Corte Suprema di Cassazione il profitto del reato fiscale si era *"integrato a prescindere ed a monte del fatto che si trattasse di debiti fiscali già iscritti a ruolo"*, in quanto i crediti erano stati compensati attraverso il pagamento di numerosi modelli F24.

Di conseguenza, l'eventuale mancato computo della compensazione da parte dello Stat e il conseguente non aggiornamento del c.d. *"cassetto fiscale"*, non rilevano.

✓ **Indeducibilità delle svalutazioni delle rimanenze iscritte a costi specifici (Corte di Cassazione, sent. n. 10773 del 21 aprile 2023)**

La Corte di Cassazione, si è espressa negativamente sulla rilevanza fiscale delle svalutazioni delle rimanenze valutate a costo specifico. La Corte ha difatti enunciato il seguente principio di diritto: *"in tema di valutazione delle rimanenze in chiusura d'esercizio, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, il criterio del minore fra il valore di mercato o di possibile realizzo ed il costo specifico, di cui all'art. 92, comma 5 TUIR non può essere applicato a beni diversi da quelli raggruppabili in categorie omogenee per natura e per valore ai sensi del comma 1 del medesimo articolo, con particolare riguardo ai beni valorizzati a costi specifici"*.

Nel caso di specie, la Corte di Cassazione ha ritenuto corretta la decisione assunta dalla CTR sull'appello, presentato dalla società ricorrente, relativo all'avviso di accertamento, volto al recupero delle maggiori IRES, IVA e IRAP del periodo d'imposta 2009, a seguito di un PVC notificato al contribuente sul disconoscimento delle variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi dell'impresa e della relativa deducibilità della minusvalenza scaturente dalla valutazione dell'immobile di proprietà della stessa.

Infatti, la società aveva ripreso fiscalmente la sopracitata minusvalenza da valutazione, relativa alla vendita di un immobile di proprietà della stessa sito all'estero, contabilizzato come *“rimanenza finale”*.

La Corte di Cassazione ha confermato la risoluzione della CTR sulla valutazione di un immobile contabilizzato come *“rimanenza finale”*, la quale deve essere *“effettuata ai sensi dell’art. 92 TUIR secondo il costo storico essendo irrilevante, ai fini fiscali, la svalutazione che può derivare dalla valutazione a costo specifico ai fini civilistici”*.

#### IV. UNIONE EUROPEA

##### GIURISPRUDENZA

- ✓ **Compatibilità con gli artt. 131 e 138 della Direttiva 2006/112/CE di una normativa nazionale che prevede limitazioni temporali alla possibilità di presentare prove supplementari nell’ambito di un procedimento in rettifica dell’IVA (Corte di Giustizia UE, causa C-664/21, del 2 marzo 2023)**

L’articolo 131 e l’articolo 138, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE (**“Direttiva IVA”**), letti in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale, la quale vieta la presentazione e l’assunzione di nuovi elementi di prova che dimostrino il soddisfacimento dei requisiti sostanziali di cui all’articolo 138, paragrafo 1, della Direttiva IVA, durante il procedimento amministrativo che ha portato all’adozione della decisione di accertamento d’imposta, in particolare dopo le operazioni di verifica fiscale ma prima dell’adozione di tale decisione, purché siano rispettati i principi di equivalenza e di effettività.

La compatibilità con il principio di proporzionalità ed il principio di neutralità dell’IVA verrebbe a mancare nel caso in cui la normativa nazionale non tenga conto delle eventuali spiegazioni in merito alle ragioni per cui le prove non sono state fornite prima. Il rifiuto può essere opposto solamente a condizione che si fondi su circostanze particolari quali l’assenza di qualsiasi giustificazione del ritardo accumulato oppure il fatto che il ritardo abbia comportato perdite di gettito fiscale.

I principi fissati nella sentenza in commento sono rilevanti in quanto riguardano previsioni che, seppur di contenuto diverso, sono presenti anche nell’ordinamento italiano, in particolare, riguardo all’inutilizzabilità di documenti e i dati non prodotti a seguito di specifica richiesta dell’Ufficio prevista dall’art. 32, comma 4, del D.P.R. 600/73 e dall’art. 52 del D.P.R. 633 del 1972. Secondo la giurisprudenza di legittimità nazionale, la condotta rilevante ai fini della applicazione della sanzione di inutilizzabilità delle prove definita dalle norme in questione come rifiuto, implica la coscienza e volontà dell’azione, non essendo sufficiente la mera colpa. L’effetto desunto dal giudice nazionale nei propri precedenti è l’ammissione della produzione in giudizio dei documenti non esibiti in sede amministrativa allorché venga dimostrato che l’omessa esibizione sia dipesa da cause non imputabili al contribuente, quali la forza maggiore, il fatto del terzo o il caso fortuito.

\*\*\*

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

Per informazioni: [info@5lex.it](mailto:info@5lex.it)