

Tax | Aggiornamento

Settembre 2023

Sommario

PRASSI MINISTERIALE	4
CIRCOLARI	4
✓ Comunicazione delle opzioni per la cessione del credito o lo sconto in fattura - Novità del DL 11/2023 (c.d. decreto "Cessioni") (Circolare n. 27/E del 7 settembre 2023)	4
RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO	4
✓ Detrazione IVA – controvalore effettivo della prestazione di servizi (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 426 dell'11 settembre 2023).....	4
✓ Nota di variazione IVA – soggetto legittimato all'emissione nell'ipotesi di surroga nei diritti di credito (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 427 del 11 settembre 2023).....	5
✓ Crediti di imposta energia e gas per l'anno 2022 – Fattura di conguaglio tardiva – Comunicazione senza penalità (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 429 del 18 settembre 2023).....	5
✓ <i>Carried interest</i> - Qualificazione come redditi di natura finanziaria – Rilevanza delle clausole di <i>leavership</i> (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 432 del 19 settembre 2023).....	5
✓ Tardiva presa in visione della fattura elettronica – decorrenza del diritto alla detrazione IVA (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 435 del 26 settembre 2023).....	6
✓ Credito maturato a seguito di distribuzione delle cd. riserve "in sospensione di imposta" – limiti alla compensazione dei crediti nel consolidato fiscale (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 436 del 26 settembre 2023)	6
✓ Trasferimento di ramo d'azienda tra due stabili organizzazioni in Italia di gruppi esteri – trattamento ai fini delle imposte indirette (Risposta Agenzia delle Entrate n. 438 del 28 settembre 2023)	7
✓ Definizione agevolata delle controversie tributarie - Liti pendenti in Cassazione aventi ad oggetto sanzioni collegate al tributo (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 441 del 29 settembre 2023)	7
✓ Definizione agevolata delle controversie tributarie – presentazione del modello IPEA (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 442 del 29 settembre 2023)	7
RISOLUZIONI	8

✓ Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello “F24 Versamenti con elementi identificativi” (F24 ELIDE), delle somme recuperate a seguito del controllo sostanziale sulle agevolazioni di cui all’art. 24 del D.L. n. 34/2020 (“Decreto Rilancio”) (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 52/E del 18 settembre 2023).....8

PROVVEDIMENTI8

✓ Comunicazioni per la promozione dell’adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti che hanno applicato il regime forfetario di cui ai commi 54 e ss. dell’art. 1, L. n. 190/2014 per i quali risulta la mancata indicazione nel quadro RS del Modello PF degli elementi informativi obbligatori richiesti dalla norma (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 325550 del 19 settembre 2023).....8

✓ Annullamento della comunicazione di ripartizione in dieci rate annuali dei crediti residui derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura relativi alle detrazioni spettanti per taluni interventi edilizi ai sensi dell’articolo 9, c. 4, del D.L. n. 176/2022 – Annullamento dell’opzione per l’utilizzo in compensazione tramite modello F24 dei crediti tracciabili (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 332687 del 22 settembre 2023).....9

✓ Contenuto, modalità e termini di presentazione dell’istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto previsto per gli interventi agevolati con il superbonus al 90% ex art. 9, c. 3 del D.L. n. 176/2022 (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 332648 del 22 settembre 2023)9

CONSULENZE GIURIDICHE.....10

✓ Remunerazione aggiuntiva riconosciuta alle farmacie per il rimborso dei farmaci: regime di esclusione IVA (Consulenza Giuridica Agenzia delle Entrate n. 2 del 15 settembre 2023)10

AGGIORNAMENTO NORMATIVO 10

✓ Proroga della sospensione della svalutazione dei titoli in bilancio (Decreto Ministeriale 14 settembre 2023; G.U. n. 223 del 23 settembre 2023).....10

✓ Decreto Sud: “ZES unica” per rilanciare l’economia nel Mezzogiorno a partire dal 1° gennaio 2024 (Decreto Legge n. 124 del 19 settembre 2023; G.U. n. 219 del 19 settembre 2023).....10

✓ Decreto Energia: misure urgenti in materia di energia, interventi per sostenere il potere di acquisto e a tutela del risparmio (Decreto Legge n. 131 del 29 settembre 2023; G.U. n. 228 del 29 settembre 2023)11

✓ Decreto Proroghe: disposizioni urgenti in materia di proroga di termini normativi e versamenti fiscali (D.L. n. 132 del 29 settembre 2023; G.U. n. 228 del 29 settembre 2023).....11

AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE..... 12

✓ Stabile Organizzazione – Esclusione del rimborso ex art. 30, c. 3, lett. e) del D.P.R. 633/1972 anche per le operazioni compiute direttamente dalla casa madre (Corte di Cassazione, sentenza n. 25685 del 4 settembre 2023)12

✓ IVA all’importazione – fatturazione anticipata – diritto alla detrazione solo al momento dello sdogamento della merce (Corte di Cassazione n. 25891 del 5 settembre 2023).....12

- ✓ Assolvimento dell'IVA nel paese di consumo (Corte di Cassazione n. 26056 del 7 settembre 2023)13
- ✓ Cessione di beni esistenti sul territorio nazionale a soggetto extracomunitario privo di codice identificativo IVA – qualifica dell'operazione (Corte di Cassazione n. 26121 del 8 settembre 2023)13
- ✓ Regime di esenzione da ritenuta degli interessi attivi corrisposti a società svizzera – Condizioni (Corte di Cassazione n. 26183 del 9 settembre 2023) ..13
- ✓ Plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti – *Participation exemption* (Corte di Cassazione n. 27267 del 25 settembre 2023)13
- ✓ Restituzione di versamenti in conto futuro aumento di capitale prima del termine pattuito: ipotesi di bancarotta societaria per distrazione – Trasferimenti di risorse finanziarie infragruppo: condizioni di legittimità del contratto di *cash pooling* (Corte di Cassazione n. 23239 del 26 settembre 2023).....14

UNIONE EUROPEA..... 14

- ✓ Operazioni con aliquota IVA troppo elevata - Rimborso dell'eccedenza - Azione diretta contro l'Amministrazione (Corte di Giustizia UE, 7 settembre 2023, causa C-453/22).....14
- ✓ Proposta di Direttiva del Consiglio "*Business in Europe: Framework for Income Taxation*" (proposta "BEFIT") (Proposta Direttiva (UE) n. 532 del 12 settembre 2023) e Proposta di Direttiva del Consiglio "*Directive on Transfer Pricing*" (proposta sul Transfer pricing) (Proposta Direttiva (UE) n. 529 del 12 settembre 2023) ..15
- ✓ Proposta di Direttiva del Consiglio "*Proposal for a Council Directive establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises*" (Proposta Direttiva (UE) n. 528 del 12 settembre 2023).....15

TELEFISCO 2023: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate..... 16

- ✓ IVA.....16
- ✓ Reddito d'impresa16
- ✓ Bonus edilizi16
- ✓ Definizione liti pendenti17
- ✓ Terzo settore17
- ✓ Fiscalità della Crisi d'Impresa17

PRASSI MINISTERIALE

CIRCOLARI

- ✓ **Comunicazione delle opzioni per la cessione del credito o lo sconto in fattura - Novità del DL 11/2023 (c.d. decreto "Cessioni") ([Circolare n. 27/E del 7 settembre 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 27 del 7 settembre 2023 ha fornito chiarimenti e istruzioni interpretative in merito alle disposizioni contenute nel D.L. n. 11/2023 del 16 febbraio 2023 ("Decreto Cessioni"), il quale ha apportato significative modifiche alla disciplina riguardante la cessione del credito d'imposta o lo sconto in fattura ex art. 121 del D.L. n. 34/2020 per alcune agevolazioni fiscali legate a interventi edilizi, come Superbonus e altri bonus edilizi.

In particolare, il "Decreto Cessioni" ha ridotto significativamente, a partire dal 17 febbraio 2023, le circostanze che consentono la cessione del credito e ha delineato un nuovo perimetro di responsabilità del cessionario del credito d'imposta.

La Circolare tratta i seguenti argomenti:

- ambito applicativo delle nuove disposizioni e situazioni specifiche in cui è consentito l'uso dello sconto in fattura o della cessione del credito, in deroga al divieto generale;
- circostanze in cui al nuovo perimetro della responsabilità solidale dei fornitori e dei cessionari. Sul punto, vengono analizzate le ipotesi al ricorrere delle quali il fornitore o il cessionario del credito non concorrono nella violazione per colpa grave e nelle quali, quindi, non si configura la responsabilità in solido con il beneficiario della detrazione, nei casi di carenza dei presupposti costitutivi della stessa;
- ripartizione del credito credito di imposta e, in particolare, le condizioni alle quali è possibile optare per la ripartizione in dieci rate annuali della quota annua di credito non utilizzata;
- particolari casi d'uso, come il divieto di acquisto dei crediti d'imposta da parte della Pubblica Amministrazione e la remissione *in bonis ex* art. 2, c. 1 del D.L. n. 16/2012 per l'invio tardivo delle comunicazioni di opzione. A tal riguardo, l'Agenzia precisa che è necessario versare un importo pari a 250 euro per ciascuna comunicazione di opzione trasmessa oltre il termine ordinario (31 marzo 2023). In alternativa, in relazione alle spese sostenute nel 2022 per le quali la comunicazione doveva essere trasmessa entro il 31 marzo 2023, è possibile versare le ulteriori sanzioni entro il 30 novembre 2023.

RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO

- ✓ **Detrazione IVA – controvalore effettivo della prestazione di servizi ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 426 dell'11 settembre 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad Interpello n. 426 dell'11 settembre 2023, ha ricordato il principio enunciato nella sentenza della Corte di Giustizia UE, C-414/2010 del 29 marzo 2012, secondo il quale *"il diritto alla detrazione dell'IVA non può, in linea di principio, essere subordinato all'effettivo previo pagamento dell'IVA stessa"*.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, tale principio, tuttavia, vale nel caso in cui vi sia corrispondenza tra il valore del bene/prestazione concretamente ricevuta e il corrispettivo dovuto – a cui corrisponde l'IVA detraibile – non essendo a suo avviso determinante la circostanza che sia stata emessa una fattura per un corrispettivo superiore.

La questione relativa al rapporto tra "principio di cartolarità" e "principio di neutralità" dell'IVA è già stata affrontata più volte dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia UE.

L'Agenzia delle Entrate ritiene, con riferimento al caso di specie, che *"il mero possesso della fattura non legittima il diritto a detrazione dell'IVA ivi indicata, che deve essere coerente con l'operazione sottostante, con la conseguenza che il committente non è legittimato a portare in detrazione l'IVA indebitamente fatturata laddove non sussista corrispondenza tra rappresentazione cartolare e reale operazione economica, ovvero tale corrispondenza non sia ripristinata con la procedura di variazione; ciò, peraltro, vale*

anche quando tale ripristino non sia più possibile, come nel caso di specie, essendo decorso più di un anno dalla data di emissione della fattura, ovvero il limite disposto dall'articolo 26, comma 3, del decreto IVA per l'emissione della nota di variazione in caso di sopravvenuto accordo tra le parti".

- ✓ **Nota di variazione IVA – soggetto legittimato all'emissione nell'ipotesi di surroga nei diritti di credito** ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 427 del 11 settembre 2023](#)).

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad Interpello n. 427 dell'11 settembre 2023, ha fornito chiarimenti in merito al soggetto legittimato all'emissione della nota di variazione IVA ex art. 26, c.2 del D.P.R. n. 633/1972 nell'ipotesi di surroga dei diritti di credito.

L'Agenzia, richiamando la Risoluzione n. 120/E/2009, ricorda che il recupero dell'imposta tramite la nota di variazione IVA ex art. 26, c.2 del D.P.R. n. 633/1972, richiede la presenza di due requisiti: *i)* identità tra l'oggetto della fattura e l'oggetto della registrazione ordinaria, in altre parole, deve esistere una corrispondenza tra il contenuto della fattura e quanto registrato in contabilità; *ii)* identità tra i soggetti originari dell'operazione imponibile: deve permanere tra i soggetti riportati nella fattura originaria e quelli riportati nella nota di variazione.

Nell'ipotesi di surroga dell'assicuratore nei diritti di credito, dal punto di vista fiscale, l'Agenzia ritiene che l'unico soggetto legittimato all'emissione della nota di variazione IVA rimanga l'assicurato (originario cedente/prestatore di servizi).

Viene precisato inoltre che, se il cliente (cedente/prestatore originario) è sottoposto a una procedura concorsuale, l'emissione della nota di variazione IVA può avvenire al momento dell'apertura della procedura stessa, in conformità con quanto previsto dall'art. 26, c.3 del D.P.R. n. 633/1972.

- ✓ **Crediti di imposta energia e gas per l'anno 2022 – Fattura di conguaglio tardiva – Comunicazione senza penalità** ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 429 del 18 settembre 2023](#)).

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad Interpello n. 429 del 18 settembre 2023, ha fornito chiarimenti in merito all'utilizzo in compensazione dei crediti di imposta energia e gas maturati nel terzo e quarto trimestre 2022.

L'Agenzia richiama l'attenzione sul fatto che i beneficiari di tali crediti erano tenuti a inviare entro il 16 marzo 2023, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione dell'importo residuo degli stessi, la comunicazione dell'importo del credito maturato nel 2022 – per la quale è stata prevista la possibilità di avvalersi dell'istituto della "*remissione in bonis*" entro fine settembre.

A tal riguardo, l'Agenzia chiarisce che, in caso di ricezione di una fattura di conguaglio con costi energetici aggiuntivi in una data successiva alla scadenza del 16 marzo 2023, è consentito utilizzare in compensazione il maggior credito d'imposta presentando nuovamente tale comunicazione, senza doversi avvalere dell'istituto della "*remissione in bonis*" e pertanto senza versare la sanzione di 250 euro. Nel caso esaminato, l'istante non disponeva della fattura di conguaglio utile a documentare gli ulteriori costi sostenuti entro la scadenza del 16 marzo 2023. L'Agenzia ha ritenuto che la mancata comunicazione non possa configurarsi come una violazione, neanche di natura formale.

L'Agenzia ha ricordato altresì che i crediti maturati nel terzo e quarto trimestre 2022 sono utilizzabili esclusivamente in compensazione entro il 30 settembre 2023. Pertanto, dato l'obbligo di procedere all'utilizzo in compensazione degli stessi, la nuova comunicazione contenente gli importi relativi alla fattura tardiva di conguaglio, dovrà essere presentata entro tale data.

- ✓ **Carried interest - Qualificazione come redditi di natura finanziaria – Rilevanza delle clausole di leavership** ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 432 del 19 settembre 2023](#)).

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad Interpello n. 432 del 19 settembre 2023, ha fornito chiarimenti in merito alla disciplina dei *carried interest*. A tal riguardo, l'Agenzia ha ricordato che, ai sensi dell'art. 60, c. 1, del D.L. n. 50/2017, i proventi derivanti dalla partecipazione (diretta o indiretta) a società, enti o organismi di investimento collettivo del risparmio, percepiti da dipendenti ed amministratori di tali società, enti od organismi

di investimento collettivo del risparmio ovvero da soggetti ad essi legati da un rapporto diretto o indiretto di controllo o gestione – se relativi ad azioni, quote o altri strumenti finanziari aventi diritti patrimoniali rafforzati – possono essere considerati redditi di capitale o redditi diversi, al ricorrere di determinati requisiti, in assenza dei quali occorre un’analisi caso per caso.

L’Agenzia ha ritenuto che tali requisiti non sussistano nel caso in oggetto, in cui sono presenti anche “fondi paralleli” ossia quote speciali di una *limited partnership* differente rispetto al soggetto emittente le quote ordinarie.

In tal caso, l’Agenzia ha evidenziato che la presenza di clausole di *leavership*, che condizionino la distribuzione dei proventi all’esistenza del rapporto di lavoro, potrebbe costituire un elemento suscettibile di attrazione degli stessi nella relativa categoria del reddito di lavoro dipendente. Tuttavia, l’Agenzia delle Entrate riconosce l’importanza della strutturazione di un adeguato meccanismo di *vesting*, volto a garantire una graduale e permanente titolarità delle quote sottoscritte proporzionale al periodo di detenzione delle stesse, può rappresentare una meritevole condizione positiva per l’assoggettamento dei proventi connessi alle quote speciali ai redditi di natura finanziaria.

- ✓ **Tardiva presa in visione della fattura elettronica – decorrenza del diritto alla detrazione IVA ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 435 del 28 settembre 2023](#)).**

L’Agenzia delle Entrate con, la risposta ad Interpello n. 435 del 28 settembre 2023, ha chiarito che la tardiva presa in visione della fattura di acquisto nell’area riservata “Consultazione e Dati rilevanti ai fini IVA” del portale “Fatture e Corrispettivi” comporterebbe la decadenza dal diritto alla detrazione dell’imposta, e impedirebbe il medesimo diritto mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore per il recupero dell’IVA.

L’Agenzia ha precisato che nel caso in cui si verificano problemi nel canale telematico SdI e non sia stato possibile consegnare la fattura, il “*dies a quo*” per l’esercizio del diritto alla detrazione dell’IVA decorre dal momento di effettiva presa in visione della fattura nell’area riservata del portale “Fatture e Corrispettivi”.

Nel caso di specie, l’istante era consapevole dell’avvenuto perfezionamento dei requisiti sostanziali per la detrazione dell’IVA, avendo provveduto al pagamento del corrispettivo relativo alle prestazioni ricevute. Inoltre, l’istante era a conoscenza dell’emissione delle fatture, avendo ricevuto copia di cortesia delle stesse. Tuttavia, l’istante, è rimasto inerte, procrastinando la data di “presa visione” e, quindi, anche il “*dies a quo*” per l’esercizio del diritto alla detrazione. Tantomeno, si era attivato per l’emissione dell’autofattura “denuncia” ex art. 6, c. 8 del D.lgs. n. 471/1997, in caso di mancata ricezione della fattura di acquisto entro 4 mesi dalla data di effettuazione dell’operazione.

Alla luce del comportamento del contribuente, considerato inerte, l’Agenzia ha ritenuto di negare all’istante il diritto alla detrazione dell’IVA relativa a tali fatture nonché la possibilità per lo stesso di presentare una dichiarazione integrativa a favore.

- ✓ **Credito maturato a seguito di distribuzione delle cd. riserve "in sospensione di imposta" – limiti alla compensazione dei crediti nel consolidato fiscale ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 436 del 26 settembre 2023](#)).**

L’Agenzia delle Entrate, con la risposta ad Interpello n. 436 del 26 settembre 2023, ha fornito chiarimenti in merito alla distribuzione di riserve in sospensione di imposta. In particolare, l’Agenzia ha richiamato l’obbligo previsto dalla normativa di tassazione delle somme attribuite ai soci o ai partecipanti, aumentate della relativa imposta sostitutiva. Allo stesso tempo, l’Agenzia ha ricordato che la normativa garantisce anche il recupero dell’imposta stessa mediante l’attribuzione di un credito, che può essere utilizzato direttamente in compensazione oppure ceduto alla società consolidante (nell’ipotesi di società che aderisce al regime del consolidato fiscale).

Con riferimento a quest’ultima ipotesi, l’Agenzia ha ricordato che le società partecipanti al consolidato possono trasferire alla società consolidante crediti d’imposta, nel limite dell’ammontare dell’IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, nonché in caso di utilizzo in compensazione orizzontale, per un importo annuo non superiore a due milioni di euro.

- ✓ **Trasferimento di ramo d'azienda tra due stabili organizzazioni in Italia di gruppi esteri – trattamento ai fini delle imposte indirette** ([Risposta Agenzia delle Entrate n. 438 del 28 settembre 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad Interpello n. 438 del 28 settembre 2023, ha fornito chiarimenti in merito alla cessione di un ramo d'azienda tra due stabili organizzazioni site in Italia, appartenenti a due distinti gruppi aziendali. In particolare, l'Agenzia ha affermato che tale operazione è da considerarsi territorialmente rilevante in Italia e rientra nella categoria delle cessioni fuori campo IVA. In conformità con tale affermazione, l'importo di registro applicabile è calcolata in misura proporzionale del 3% come previsto dall'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986.

L'Agenzia ha inoltre ribadito l'importazione della nozione civilistica di azienda (o di ramo di azienda) di cui all'art. 2555 c.c., applicabile anche ai fini fiscali, secondo cui l'azienda si qualifica come *“il complesso dei beni organizzato dall'imprenditore per l'esercizio dell'impresa”*, da intendersi quale *universitas* di beni materiali, immateriali e di rapporti giuridico economici che consentono l'esercizio dell'attività di impresa. Ciò posto, nel caso di specie, ad avviso dell'Agenzia l'operazione in questione è configurabile come una cessione di beni, non rilevante ai fini IVA, e non anche come una prestazione di servizi (come invece prospettava l'Istante in quanto il ramo d'azienda risultava composto principalmente da beni immateriali).

- ✓ **Definizione agevolata delle controversie tributarie - Liti pendenti in Cassazione aventi ad oggetto sanzioni collegate al tributo** ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 441 del 29 settembre 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad Interpello n. 441 del 29 settembre 2023, ha fornito chiarimenti con riferimento alle controversie relative esclusivamente alle sanzioni collegate al tributo cui si riferiscono, in caso di definizione agevolata di cui all'art. 1, commi da 186 a 205 della L. n. 197/2022 (*“Legge di Bilancio 2022”*). In particolare, l'Agenzia ha affermato che, qualora si intenda definire in modo agevolato una controversia che riguarda esclusivamente le sanzioni collegate al tributo, non è richiesto alcun pagamento relativo alle sanzioni stesse. Questa possibilità si applica soltanto se l'importo relativo ai tributi è stato già definito in precedenza tramite altre modalità di definizione agevolata o se è già stato regolarmente pagato. In questo caso, la lite può essere risolta senza alcun onere finanziario, attraverso la presentazione della domanda di definizione entro il termine stabilito dalla legge.

L'Agenzia si sofferma altresì sulla distinzione tra *“sanzioni collegate”* e *“sanzioni non collegate”* al tributo chiarendo che, di norma, le sanzioni non collegate al tributo si riferiscono alle violazioni che non influiscono sulla determinazione o sul versamento del tributo.

- ✓ **Definizione agevolata delle controversie tributarie – presentazione del modello IPEA** ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 442 del 29 settembre 2023](#))

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad Interpello n. 442 del 29 settembre 2023, ha fornito indicazioni nell'ipotesi di adesione della procedura di definizione agevolata di cui all'art. 1, commi da 186 a 205 della L. n. 197/2022 (*“Legge di Bilancio 2022”*) nel caso in cui il contribuente in caso di presentazione del modello IPEA.

Per quanto riguarda le perdite scomputate in eccesso rispetto a quanto richiesto per la definizione agevolata della controversia, l'Agenzia fa riferimento all'art. 6, c. 9 del D.L. n. 119/2018, il quale stabilisce che *“la definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione”*. In sintesi, secondo l'Agenzia, l'oggetto della procedura di definizione rimane la maggiore imposta accertata prima della deduzione delle perdite. Di conseguenza, il valore della controversia coincide con le maggiori imposte richieste nell'accertamento originario. L'Agenzia ha affermato che non è consentito considerare le perdite come crediti o *“affrancarle”*.

Tuttavia, l'Agenzia ha confermato che è possibile ridurre il reddito su cui calcolare l'imposta dovuta utilizzando le perdite scomputate.

RISOLUZIONI

- ✓ **Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello “F24 Versamenti con elementi identificativi” (F24 ELIDE), delle somme recuperate a seguito del controllo sostanziale sulle agevolazioni di cui all’art. 24 del D.L. n. 34/2020 (“Decreto Rilancio”) ([Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 52/E del 18 settembre 2023](#))**

Con la Risoluzione n. 52, l’Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per il versamento, tramite modello “F24 Versamenti con elementi identificativi” (F24 ELIDE), delle somme recuperate a seguito del controllo sostanziale sulle agevolazioni di cui all’art. 24, D.L. 19 maggio 2020 n. 34 (“Decreto Rilancio”). Il Decreto Rilancio aveva previsto l’esonero dal versamento del saldo IRAP relativo al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 (fermo restando il versamento dell’acconto dovuto per lo stesso periodo d’imposta) e quello del primo acconto IRAP relativo al periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

In caso di recupero da parte dell’Amministrazione finanziaria, delle somme indebitamente fruite, il contribuente deve effettuare il versamento, unitamente ai relativi interessi e alla sanzione ex.: art. 13 del D.lgs. n. 471/1997, utilizzando i seguenti codici tributo:

- (i) “5063” denominato “Art. 24 d.l. n. 34 del 2020 – Recupero aiuto di stato esonero versamento saldo IRAP e relativi interessi – Controllo sostanziale”;
 - (ii) “5064” denominato “Art. 24 d.l. n. 34 del 2020 – Recupero aiuto di stato esonero versamento saldo IRAP - Sanzione - Controllo sostanziale”;
 - (iii) “5065” denominato “Art. 24 d.l. n. 34 del 2020 – Recupero aiuto di stato esonero versamento primo acconto IRAP e relativi interessi – Controllo sostanziale”;
- “5066” denominato “Art. 24 d.l. n. 34 del 2020 – Recupero aiuto di stato esonero versamento primo acconto IRAP - Sanzione - Controllo sostanziale”.

PROVVEDIMENTI

- ✓ **Comunicazioni per la promozione dell’adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti che hanno applicato il regime forfetario di cui ai commi 54 e ss. dell’art. 1, L. n. 190/2014 per i quali risulta la mancata indicazione nel quadro RS del Modello PF degli elementi informativi obbligatori richiesti dalla norma ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 325550 del 19 settembre 2023](#))**

Con il Provvedimento n. 32550 del 19 settembre 2023, in attuazione di quanto disposto dall’art. 1, commi 634-636 della L. n.190/2014, l’Agenzia delle Entrate ha individuato le modalità con le quali sono messe disposizione dei soggetti che hanno applicato, per il periodo di imposta 2021, il regime forfetario, di cui all’articolo 1, commi 54 e seguenti, della legge 190/2014, le informazioni relative alla mancata indicazione degli elementi informativi obbligatori che sono richiesti dalla norma. Inoltre, con il provvedimento l’Agenzia ha disposto in merito a nuove comunicazioni destinate ai contribuenti che nel 2021 hanno adottato il regime forfetario e che non hanno compilato il quadro RS contenente specifici dati informativi. Tali comunicazioni consentiranno ai contribuenti di valutare l’accuratezza dei dati in possesso dell’Agenzia ed eventualmente fornire elementi e informazioni che siano in grado di giustificare la presunta anomalia.

Nello specifico, il provvedimento definisce:

- le modalità con cui l’Agenzia delle Entrate mette a disposizione del contribuente gli elementi e le informazioni;
- le modalità con cui il contribuente può richiedere informazioni o segnalare all’Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti;
- le modalità con cui gli elementi e le informazioni resi disponibili ai contribuenti sono condivisi con la Guardia di Finanza;
- le procedure che il contribuente può seguire per regolarizzare errori od omissioni e beneficiare della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni commesse.

Le comunicazioni sono trasmesse via PEC ai soggetti presenti nell’Indice nazionale dei domicili digitali delle imprese e dei professionisti, disciplinato dall’art. 6-bis del D.lgs. n. 82/2005; in assenza di indirizzo PEC, o in caso di mancato recapito, l’invio è effettuato per posta ordinaria. La comunicazione è altresì consultabile all’interno dell’area riservata

del portale informatico dell’Agenzia delle Entrate (“Cassetto fiscale”, sezione “L’Agenzia scrive”).

- ✓ **Annullamento della comunicazione di ripartizione in dieci rate annuali dei crediti residui derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura relativi alle detrazioni spettanti per taluni interventi edilizi ai sensi dell’articolo 9, c. 4, del D.L. n. 176/2022 – Annullamento dell’opzione per l’utilizzo in compensazione tramite modello F24 dei crediti tracciabili ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 332687 del 22 settembre 2023](#))**

Con il provvedimento n. 332687 del 22 settembre 2023, l’Agenzia delle Entrate ha disposto:

- 1) la modalità di annullamento della comunicazione di ripartizione dei crediti residui in dieci rate annuali, derivanti dalla cessione o dallo sconto in fattura per le detrazioni spettanti con riferimento ad alcuni interventi edilizi ex. art. 9, c.4 del D.L. n. 176/2022 (Superbonus, Sismabonus e bonus per l’eliminazione delle barriere architettoniche);
- 2) le modalità di annullamento dell’opzione per l’utilizzo in compensazione tramite modello F24 dei c.d. “crediti tracciabili”.

Tale provvedimento si è reso necessario a seguito delle richieste pervenute dai fornitori e cessionari, titolari dei crediti, che hanno manifestato di aver erroneamente effettuato le suddette comunicazioni, per consentire a quest’ultimi di rimuoverne gli effetti.

Con riferimento alla comunicazione di cui al punto 1), la richiesta di annullamento deve essere effettuata direttamente dal fornitore o cessionario, ovvero da un intermediario di cui all’art. 3, c. 3, del D.P.R. n. 322/1998, attraverso la “Piattaforma cessione crediti” presente nell’area riservata del sito dell’Agenzia delle entrate. L’Agenzia renderà nota la data di attivazione di tale nuova funzionalità attraverso apposito avviso pubblicato sul proprio sito. Si segnala che fino all’attivazione delle funzionalità della piattaforma, la richiesta deve essere effettuata tramite il modello denominato “*Richiesta di annullamento della ripartizione in dieci rate annuali dei crediti residui*”, allegato al provvedimento. L’accoglimento della richiesta di annullamento determina la riduzione dell’ammontare dei crediti fruibili risultante dalla ripartizione in dieci rate e il ripristino dell’ammontare della rata del credito originario, a cui saranno attribuiti il codice tributo, l’anno di riferimento e la scadenza che aveva prima della ripartizione in dieci rate.

Con riferimento alla comunicazione di cui al punto 2), la richiesta deve essere effettuata tramite la “Piattaforma cessione crediti” direttamente da parte del fornitore o del cessionario titolare dei crediti, utilizzando l’apposita funzionalità che sarà disponibile a decorrere dal 5 ottobre 2023. L’accoglimento della richiesta di annullamento determina la riduzione dell’ammontare dei crediti fruibili per i quali era stata comunicata l’opzione per l’utilizzo tramite modello F24, con la conseguente riattivazione della facoltà di cessione delle relative rate.

- ✓ **Contenuto, modalità e termini di presentazione dell’istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto previsto per gli interventi agevolati con il superbonus al 90% ex. art. 9, c. 3 del D.L. n. 176/2022 ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 332648 del 22 settembre 2023](#))**

Con il provvedimento n. 332648 del 22 settembre 2023, l’Agenzia delle Entrate ha approvato il modello “*Istanza per il riconoscimento del contributo a fondo perduto sugli interventi edilizi 2023 detraibili al 90%*” con le relative istruzioni.

L’istanza dev’essere predisposta e trasmessa nel periodo compreso fra il 2 e il 31 ottobre 2023, mediante procedura web disponibile sul sito internet dell’Agenzia delle Entrate. La presentazione può avvenire direttamente da parte del richiedente o tramite un intermediario autorizzato di cui all’art. 3, c. 3, del D.P.R. n. 322/1998 con delega alla consultazione del Cassetto fiscale del richiedente.

Dopo la scadenza per la presentazione delle istanze, i fondi saranno redistribuiti per l’erogazione del contributo, con percentuale di ripartizione comunicata con successivo provvedimento da emanare entro il 30 novembre 2023.

CONSULENZE GIURIDICHE

- ✓ **Remunerazione aggiuntiva riconosciuta alle farmacie per il rimborso dei farmaci: regime di esclusione IVA ([Consulenza Giuridica Agenzia delle Entrate n. 2 del 15 settembre 2023](#))**

Con la Consulenza Giuridica n. 2 del 15 settembre 2023, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che con riferimento alla remunerazione aggiuntiva per il rimborso dei farmaci erogati in regime di SSN si applica il regime di esclusione da IVA. Tale agevolazione è stata introdotta come misura di sostegno alle imprese per gli anni 2021 e 2022, e quindi è esclusa dall'applicazione. Lo stesso regime si applica per la remunerazione aggiuntiva relativa al rimborso dei farmaci erogata alle farmacie, anche per il sostegno istituito nel 2023.

AGGIORNAMENTO NORMATIVO

- ✓ **Proroga della sospensione della svalutazione dei titoli in bilancio ([Decreto Ministeriale 14 settembre 2023; G.U. n. 223 del 23 settembre 2023](#))**

Il D.M. 14 settembre 2023 è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 223 del 23 settembre 2023. Con tale decreto, il Ministero dell'Economia e delle Finanze prende atto del protrarsi di una situazione di volatilità dei corsi e quindi di turbolenza dei mercati finanziari prorogando, nei confronti dei soggetti che adottano i principi contabili nazionali, la valutazione dei titoli iscritti nell'attivo circolante ai medesimi valori risultanti dal bilancio precedente. Tale proroga permette quindi di evitare la svalutazione in base al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato e pertanto derogando al criterio di valutazione previsto dall'art. 2426, comma 1, n. 9), c.c., che impone di valutare i titoli che non costituiscono immobilizzazioni "al valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato". La deroga è applicabile in via facoltativa.

Qualora ci si avvalga di tale deroga è necessario destinare a una riserva indisponibile un ammontare di utili corrispondente alla differenza tra i valori registrati in applicazione delle disposizioni in esame e i valori di mercato rilevati alla data di chiusura del periodo di riferimento, al netto del relativo onere fiscale. Qualora l'utile d'esercizio risulti di importo inferiore rispetto a suddetta differenza, la riserva dovrà essere integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili o, in mancanza, mediante utili degli esercizi successivi.

- ✓ **Decreto Sud: "ZES unica" per rilanciare l'economia nel Mezzogiorno a partire dal 1° gennaio 2024 ([Decreto Legge n. 124 del 19 settembre 2023; G.U. n. 219 del 19 settembre 2023](#))**

Il D.L. n. 124/2023 ("Decreto Sud") è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 219 del 19 settembre 2023 ed è entrato in vigore a partire dal 20 settembre 2023. L'obiettivo principale è il rilancio dell'economia nel Mezzogiorno attraverso l'istituzione, dal 1° gennaio 2024, della Zona economica speciale per il Mezzogiorno "ZES unica", che comprende i territori delle regioni di Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicilia, Sardegna. Il decreto inquadra la struttura organizzativa della ZES unica, ne disciplina il Piano strategico e definisce la sua politica di sviluppo, individuando, in modo differenziato per le regioni che ne fanno parte, i settori da promuovere e rafforzare, gli investimenti e gli interventi prioritari e le modalità di attuazione.

In particolare, si segnala che il decreto ha introdotto un contributo sotto forma di credito d'imposta, per l'anno 2024, alle imprese che acquisiscono beni strumentali destinati a strutture produttive ubicate nella cosiddetta "ZES unica".

Sono agevolabili gli investimenti relativi all'acquisto, anche in locazione finanziaria, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie, destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio, nonché all'acquisto di terreni e all'acquisizione, realizzazione o ampliamento di immobili strumentali agli investimenti.

L'agevolazione non si applica:

- ai soggetti che operano in determinati settori (industria siderurgica, carbonifera e lignite, trasporti e relative infrastrutture, produzione, stoccaggio, trasmissione e distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, banda larga, nonché credito, finanziario e assicurativo);

- per le imprese in stato di liquidazione o di scioglimento e le imprese in difficoltà secondo la normativa comunitaria.

Il credito d'imposta è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni acquistati (o eventualmente di investimenti immobiliari effettuati) dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024 nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro. Non sono in ogni caso agevolabili i progetti di investimento d'importo inferiore a 200mila euro.

Il credito di imposta viene riconosciuto nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027 e nel limite massimo di spesa definito.

- ✓ **Decreto Energia: misure urgenti in materia di energia, interventi per sostenere il potere di acquisto e a tutela del risparmio ([Decreto Legge n. 131 del 29 settembre 2023; G.U. n. 228 del 29 settembre 2023](#))**

Il D.L. n. 131/2023 ("Decreto Energia") è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 228 del 29 settembre 2023 ed è entrato in vigore a partire dal 30 settembre 2023. Le principali novità riguardano:

- la possibilità di avvalersi di un "ravvedimento speciale" sulle violazioni in tema di omessa/infedele trasmissione/memorizzazione dei corrispettivi fiscali, anche se già constatate entro il 31 ottobre 2023 (si ricorda che la constatazione delle violazioni attraverso verbale, di norma, non permette di avvalersi dell'istituto del ravvedimento). Vi rientrano le violazioni commesse dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2023. Il ravvedimento dovrà essere perfezionato entro il 15 dicembre 2023;
- la proroga dell'aliquota IVA del 5% per le somministrazioni di gas metano (per usi civili e industriali) contabilizzati nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023. Qualora le somministrazioni siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5% si applica anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2023. Ai fini dell'applicazione dell'aliquota IVA del 5%, è irrilevante il momento di fatturazione dei consumi. Tale proroga si applica anche (i) alle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto servizio energia (di cui all'art. 16, c. 4 del D.lgs. n. 115/2008) contabilizzate per i consumi stimati o effettivi relativi al periodo dal 1° ottobre al 31 dicembre 2023 e (ii) alle forniture di servizi di teleriscaldamento;
- la qualifica di cessione di compendi aziendali ai compendi assicurativi, con conseguente esclusione da IVA degli stessi e applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.

- ✓ **Decreto Proroghe: disposizioni urgenti in materia di proroga di termini normativi e versamenti fiscali ([D.L. n. 132 del 29 settembre 2023; G.U. n. 228 del 29 settembre 2023](#))**

Il D.L. n. 132/2023 ("Decreto Proroghe") è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 228 del 29 settembre 2023 ed è entrato in vigore a partire dal 30 settembre 2023. Vengono riportate di seguito le principali proroghe di termini normativi e dei versamenti fiscali:

- proroga al 31 dicembre 2023 dei termini in materia di agevolazioni per l'acquisto della casa di abitazione;
- proroga dal 30 settembre 2023 al 15 novembre 2023 del termine per il versamento dell'imposta sostitutiva del 14% necessaria per la rideterminazione opzionale del valore delle crypto-attività possedute al 1° gennaio 2023 ex. art. 1, c. 133 della L. n.197/2022 ("Legge di bilancio 2023");
- rimessione in termini per i soggetti che, a causa degli eventi meteorologici avvenuti nel mese di luglio 2023 nella Regione Lombardia, non hanno effettuato tempestivamente i versamenti tributari e contributivi in scadenza nel periodo dal 4 al 31 luglio 2023. Tali versamenti saranno considerati tempestivi se effettuati entro la data del 31 ottobre 2023;
- proroga al 30 novembre 2023 del versamento – da effettuare necessariamente in un'unica soluzione – per il perfezionamento delle operazioni di assegnazione e

cessione agevolata di beni (immobili e mobili registrati) non strumentali ai soci e di trasformazione agevolata in società semplice delle società commerciali.

Tra le principali novità, si segnala altresì l'anticipo dal 31 dicembre 2023 al 16 novembre 2023 del termine per l'utilizzo dei crediti d'imposta energia e gas relativi al primo e secondo trimestre 2023 (ex. art. 1, c. 7 della L. n. 197/2022 e art. 4 del D.L. n. 34/2023), riducendo pertanto il periodo per la fruizione degli stessi.

AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE

- ✓ **Stabile Organizzazione – Esclusione del rimborso ex. art. 30, c. 3, lett. e) del D.P.R. 633/1972 anche per le operazioni compiute direttamente dalla casa madre (Corte di Cassazione, sentenza n. 25685 del 4 settembre 2023)**

La Corte di Cassazione ha affermato che il soggetto non residente dotato di una stabile organizzazione in Italia non può accedere al rimborso IVA ex. art. 30, c. 3, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972. Il rimborso è negato anche per le operazioni compiute direttamente dalla casa madre, ossia senza il coinvolgimento della stabile organizzazione. Tale considerazione viene effettuata alla luce della posizione della Corte di Giustizia UE (causa C-244/08), secondo la quale la posizione ai fini IVA del soggetto non residente confluisce *"in toto"* in quella della stabile organizzazione, con conseguente esercizio del diritto alla restituzione dell'IVA mediante il meccanismo della detrazione.

La Corte di Cassazione ricorda che la modalità di restituzione dell'IVA – mediante detrazione o rimborso – si determina in funzione del luogo in cui è stabilito il soggetto passivo d'imposta:

- se il soggetto passivo non è dotato di una stabile organizzazione in Italia, potrà esercitare il diritto alla restituzione dell'IVA mediante rimborso ex. art. 30, c. 3, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972;
- se il soggetto passivo è dotato di una stabile organizzazione in Italia – proprio perché stabilito – potrà esercitare il diritto alla restituzione dell'IVA soltanto mediante il meccanismo della detrazione.

In quest'ultimo caso, il soggetto passivo viene considerato a tutti gli effetti un soggetto residente e pertanto non è tenuto all'applicazione del regime dell'inversione contabile sulle prestazioni rese a soggetti passivi residenti. Al contrario, su tali prestazioni è tenuto a versare l'IVA a debito come qualsiasi altro soggetto residente e di conseguenza si vedrà riconosciuto come meccanismo di restituzione dell'IVA il normale diritto alla detrazione dell'IVA (ex. artt. 19 ss. del D.P.R. n. 633/1972). Pertanto, il diritto al rimborso immediato delle eventuali eccedenze a credito ex. art. 30, c. 3, lett. e) del D.P.R. n. 633/1972 non è contemplato – indipendentemente dal fatto che le operazioni sia state effettuate dalla stabile organizzazione oppure direttamente dalla casa madre. In tali casi, il diritto al rimborso potrà spettare solamente qualora ricorrano le altre ipotesi previste dall'art. 30 del D.P.R. n. 633/1972 concesse ai soggetti residenti.

- ✓ **IVA all'importazione – fatturazione anticipata – diritto alla detrazione solo al momento dello sdoganamento della merce (Corte di Cassazione n. 25891 del 5 settembre 2023)**

La Corte di Cassazione ha confermato che, con riferimento alle importazioni di beni, l'obbligo di applicazione dell'IVA e il corrispondente diritto alla detrazione della stessa sorgono solo al momento dello sdoganamento. A nulla rileva la circostanza che la fattura sia già stata emessa e che i beni si trovino già fisicamente in Italia.

Pertanto, per le importazioni, il momento in cui l'IVA diviene esigibile coincide con il momento in cui si procede con l'espletamento delle formalità doganali, anche nell'ipotesi di compravendita anticipata (con fatturazione e/o pagamento anticipati).

In caso contrario, verrebbe concessa la possibilità di detrarre un'imposta non ancora esistente.

✓ **Assolvimento dell'IVA nel paese di consumo (Corte di Cassazione n. 26056 del 7 settembre 2023)**

La Corte di Cassazione ha affermato che, nel rispetto del principio di tassazione nel Paese di destinazione e del divieto di doppia imposizione, l'IVA deve essere assolta nel Paese in cui si realizza l'effettivo consumo dei beni e non nei Paesi in cui la merce è transitata.

In tali casi, risulta fondamentale distinguere tra l'immissione in libera pratica e l'importazione definitiva, ovvero l'immissione in consumo. A tal riguardo, la Corte di Cassazione ricorda che l'immissione in libera pratica *“attribuisce la posizione doganale di merce comunitaria ad una merce non comunitaria ed implica oltre all'applicazione delle misure di politica commerciale, anche l'espletamento delle altre formalità previste per l'importazione di una merce, nonché l'applicazione dei dazi legalmente dovuti.”* L'importazione definitiva, invece, è *“correlata all'immissione in consumo attraverso il pagamento, oltre che dei dazi, dei diritti relativi alla fiscalità interna (I.V.A. e altre imposte di consumo)”*.

✓ **Cessione di beni esistenti sul territorio nazionale a soggetto extracomunitario privo di codice identificativo IVA – qualifica dell'operazione (Corte di Cassazione n. 26121 del 8 settembre 2023)**

La Corte di Cassazione ha chiarito che la cessione di beni esistenti sul territorio nazionale eseguita da cedente residente nel territorio dello Stato nei confronti di cessionario extracomunitario privo di codice identificativo IVA – e dunque non soggetto passivo IVA – non costituisce né una cessione all'esportazione (non essendo i beni usciti dal territorio comunitario) né una cessione intracomunitaria non imponibile (non essendo il cessionario soggetto residente in alcuno Stato membro). Piuttosto, tale operazione integra una comune cessione di beni sul territorio nazionale: il cedente italiano sarà tenuto ad emettere fattura nei confronti del cessionario extracomunitario, con applicazione dell'aliquota IVA italiana, gravante sul prezzo di vendita del bene corrisposto dall'acquirente.

✓ **Regime di esenzione da ritenuta degli interessi attivi corrisposti a società svizzera – Condizioni (Corte di Cassazione n. 26183 del 9 settembre 2023)**

La Corte di Cassazione ha accolto le istanze di rimborso presentate da una società avente sede in Svizzera e volte alla restituzione delle ritenute indebitamente subite sugli interessi attivi corrisposti da società controllate italiane.

I giudici della Corte hanno affermato che, ai fini dell'esenzione da ritenuta su interessi corrisposti da una società italiana alla propria consociata svizzera, è necessario e sufficiente l'assoggettamento ad imposizione degli stessi secondo la normativa interna. D'altronde non è previsto né dalla Direttiva del Consiglio europeo n. 2003/49/CE – c.d. “Direttiva interessi e royalties” – né dall'Accordo siglato il 26 ottobre 2004 tra la Comunità europea e la Svizzera che gli interessi corrisposti debbano necessariamente essere soggetti a tassazione nello Stato della società percipiente, né è previsto che la società beneficiaria debba fornire prova che gli interessi siano stati sottoposti a tassazione nello Stato di residenza.

✓ **Plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti – *Participation exemption* (Corte di Cassazione n. 27267 del 25 settembre 2023)**

La Corte di Cassazione ha confermato che le plusvalenze realizzate da una società non residente a seguito della cessione di una partecipazione in una società italiana, qualora imponibili in Italia, dovranno scontare il medesimo carico impositivo di quello previsto per le società residenti.

Nel rispetto del principio della libertà di stabilimento ex. art. 49 del TFUE, i giudici della Corte hanno affermato che le plusvalenze realizzate dalle società non residenti devono

poter applicare il regime della *participation exemption* ex. art. 87 del TUIR, ovvero lo stesso regime previsto per le plusvalenze realizzate dalle società italiane.

- ✓ **Restituzione di versamenti in conto futuro aumento di capitale prima del termine pattuito: ipotesi di bancarotta societaria per distrazione – Trasferimenti di risorse finanziarie infragruppo: condizioni di legittimità del contratto di *cash pooling* (Corte di Cassazione n. 23239 del 26 settembre 2023)**

La Corte di Cassazione ha affermato il principio per cui *“in caso di un conferimento in conto di aumento futuro di capitale, esigenza di garanzie del ceto creditorio impongono l'individuazione di un termine finale a cui è correlato, in caso di mancata deliberazione dell'aumento, l'insorgenza del diritto di restituzione del conferimento”*.

La restituzione prima del termine pattuito o fissato dal giudice integra, secondo i giudici della Corte, in caso di successivo fallimento della società, bancarotta societaria per distrazione. Infatti, qualora non sia stato concordato un termine a garanzia dei creditori, né tale termine venga stabilito dal giudice, le somme non possono essere restituite in quanto destinate a coprire l'aumento di capitale (c.d. riserva targata).

Diversamente, il rimborso risulterebbe privo di causa, essendo la relativa obbligazione correlata alla mancata adozione della delibera entro un determinato termine.

I giudici della Corte si esprimono inoltre in merito al contratto di *cash pooling*, prassi di trasferimento di rimesse finanziarie infragruppo, sottolineando come la sua legittimità è condizionata alla presenza di due elementi:

- la presenza di una puntuale regolamentazione contrattuale dei rapporti interni al gruppo, che indichi le modalità e i termini con cui i saldi dei conti correnti periferici delle consociate devono essere trasferiti al conto corrente accentrato, nonché delle modalità e termini entro i quali tali liquidità devono essere restituite;
- l'accordo deve essere collocato all'interno della logica dei vantaggi compensativi, in base alla quale è possibile trovare una giustificazione a tali operazioni di *cash pooling* nei vantaggi che la medesima società riceve da scelte gestionali poste in essere a suo beneficio da altri enti del medesimo gruppo o dalla *holding* che dirige il raggruppamento di imprese.

UNIONE EUROPEA

GIURISPRUDENZA

- ✓ **Operazioni con aliquota IVA troppo elevata - Rimborso dell'eccedenza - Azione diretta contro l'Amministrazione (Corte di Giustizia UE, 7 settembre 2023, causa C-453/22)**

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea ha affermato che, qualora per una determinata operazione sia stata applicata un'aliquota IVA più elevata, il cessionario può richiedere – a determinate condizioni – il rimborso della maggiore IVA direttamente all'Amministrazione finanziaria. Le situazioni che legittimano ad agire direttamente nei confronti dell'Amministrazione finanziaria devono essere valutate caso per caso, ma esigono in ogni caso che il rimborso da parte del fornitore sia impossibile o eccessivamente difficile. Fra le varie ipotesi, la Corte accoglie il caso in cui il cessionario – che si era rivolto ai propri fornitori ai fini di ottenere la rettifica delle fatture ricevute con errata indicazione dell'IVA e il rimborso dell'importo dell'IVA indebitamente applicata – si veda respinta tale richiesta in considerazione dell'intervenuta prescrizione prevista dal diritto nazionale.

I giudici della Corte ricordano altresì che il rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e pagata non è ammesso qualora venga accertato che il relativo diritto sia fatto valere in modo fraudolento o abusivo. Ad esempio, qualora vi sia una possibilità che, successivamente al rimborso emesso dall'Amministrazione finanziaria direttamente al

cessionario, i fornitori rettifichino le fatture inizialmente emesse e pretendano dall'Amministrazione il rimborso della maggiore imposta versata.

La Corte ha altresì aggiunto che, qualora il rimborso non avvenga entro un termine ragionevole, il danno subito a causa dell'indisponibilità dell'importo equivalente all'IVA indebitamente riscossa dovrà essere compensato mediante il pagamento di interessi di mora.

- ✓ **Proposta di Direttiva del Consiglio “*Business in Europe: Framework for Income Taxation*”** (proposta “BEFIT”) ([Proposta Direttiva \(UE\) n. 532 del 12 settembre 2023](#)) e **Proposta di Direttiva del Consiglio “*Directive on Transfer Pricing*”** (proposta sul Transfer pricing) ([Proposta Direttiva \(UE\) n. 529 del 12 settembre 2023](#))

La Commissione Europea ha adottato un pacchetto di iniziative volte a ridurre i costi di adempimento fiscale per le imprese transfrontaliere all'interno dell'Unione Europea. In particolare, il 12 settembre 2023, sono state pubblicate le seguenti proposte di Direttive:

- Proposta di Direttiva “*Business in Europe: Framework for Income Taxation*” (proposta “BEFIT”)
 - Proposta di Direttiva “*Directive on Transfer Pricing*” (proposta sul Transfer pricing).
- La proposta di Direttiva BEFIT è volta all'introduzione di norme comuni per la determinazione della base imponibile delle società con sede nell'Unione Europea facenti parte di gruppi con ricavi globali consolidati superiori a 750 milioni di euro. La proposta prevede l'aggregazione delle basi imponibili delle singole società - previa applicazione di specifiche variazioni fiscali volte a omogeneizzare quanto più possibile le regole di determinazione del reddito imponibile - in capo alla società controllante, consentendo la compensazione transfrontaliera di utili e perdite fiscali.

La proposta di Direttiva sul *Transfer Pricing* mira ad introdurre un quadro comune per l'applicazione delle norme sui prezzi di trasferimento all'interno dell'Unione Europea, con specifico riferimento all'applicazione del principio di piena concorrenza. In particolare, la direttiva riprende gli elementi chiave dell'analisi prevista dalle Linee guida OCSE sui prezzi di trasferimento (analisi funzionale, analisi di comparabilità e metodi di determinazione dei prezzi di trasferimento riconosciuti dall'OCSE) e ne chiarisce le modalità di applicazione per prevenire i fenomeni di doppia imposizione.

- ✓ **Proposta di Direttiva del Consiglio “*Proposal for a Council Directive establishing a Head Office Tax system for micro, small and medium sized enterprises*”** ([Proposta Direttiva \(UE\) n. 528 del 12 settembre 2023](#))

La Commissione Europea ha pubblicato il 12 settembre 2023 una nuova proposta di Direttiva che istituisce un sistema fiscale per le PMI europee basato sul principio della “sede principale” (“*Head Office Tax System*”).

La proposta contiene norme che introducono la possibilità per le PMI che operano a livello transfrontaliero all'interno dell'Unione europea di continuare ad applicare la normativa fiscale del loro Stato membro di residenza per la determinazione del risultato imponibile delle loro stabili organizzazioni in altri Stati membri. La Direttiva modificherà inoltre la Direttiva 2011/16/UE (“Direttiva DAC”) per consentire lo scambio di informazioni tra gli Stati membri coinvolti. In particolare, le norme inserite nella proposta sono volte alla creazione di un regime di “sportello unico” in base al quale la dichiarazione dei redditi, gli accertamenti fiscali e la riscossione delle imposte relative alla stabile organizzazione saranno gestiti direttamente dall'Amministrazione finanziaria dello Stato membro in cui risiede la sede principale, con il conseguente trasferimento del gettito fiscale dallo Stato membro della sede principale allo Stato membro della stabile organizzazione.

La proposta di Direttiva risulta ad oggi in fase di negoziazione tra gli Stati membri con l'obiettivo di raggiungere un accordo unanime. La Commissione Europea propone il

recepimento della Direttiva nelle rispettive legislazioni nazionali entro il 31 dicembre 2025, affinché le norme entrino in vigore a partire dal 1° gennaio 2026.

TELEFISCO 2023: i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate

L’Agenzia delle Entrate, in occasione di un incontro organizzato dalla stampa specializzata il 20 settembre 2023, ha reso una serie di chiarimenti in diversi ambiti (IVA, reddito d’impresa, bonus edilizi, definizione delle liti pendenti, contenzioso tributario, bonus edilizi, terzo settore, fiscalità della crisi d’impresa e *flat tax*).

Si riportano di seguito alcuni dei principali chiarimenti.

✓ IVA

- Dichiarazioni d’intento: l’Agenzia ha specificato che le sanzioni previste in caso di splafonamento sono applicabili anche se il fornitore dell’esportatore abituale ha emesso una fattura in regime di non imponibilità nel limite del proprio plafond disponibile, ma per un importo superiore alla dichiarazione d’intento rilasciata al fornitore
- Note di credito: l’Agenzia ricorda che la nota di variazione (di addebito o di accredito) ha gli stessi requisiti della fattura e dev’essere emessa, con riferimento all’originaria fattura, per la differenza dell’importo risultante errato o concesso a titolo di sconto. Con riferimento al termine per l’annotazione della stessa, l’Agenzia ha specificato che tale termine decorre dalla data di ricevimento della stessa.
- Sanzioni e reverse charge: l’Agenzia ha specificato che, nel caso in cui siano state realizzate operazioni inesistenti astrattamente imponibili con intento fraudolento e con l’applicazione dell’IVA mediante il meccanismo del *reverse charge*, l’unica sanzione applicabile è quella prevista dall’art. 6, c. 9-bis.3 del D.lgs. n. 471/1197 pari al 90% dell’ammontare della detrazione indebitamente operata e non anche quella prevista per il reato di dichiarazione infedele.

✓ Reddito d’impresa

- Trasformazione agevolata da società di capitale in società semplice e tassazione delle riserve di utili: l’Agenzia delle Entrate, nel richiamare la disciplina in materia di trasformazione di una società di capitali in una società semplice, ha chiarito il trattamento riservato alla tassazione delle riserve di utili pregresse, affermando che le stesse sono soggette a ritenuta a titolo d’imposta del 26% ai sensi dell’art. 27 c. 1 del D.P.R. n. 600/1973. Secondo l’Agenzia, infatti, nonostante la società semplice risultate dalla trasformazione non rientri (in base alla disposizione) tra i soggetti tenuti ad applicare la ritenuta, *“non si ravvisano motivi di ordine logico-sistematico per negare l’applicazione della predetta ritenuta, qualora le società semplici risultanti dalla trasformazione di una società di capitali imputino ai propri soci i redditi conseguiti dalla società di capitali trasformanda”*. L’Agenzia richiama l’art. 170 c. 5 del TUIR, in materia di trasformazione omogenea regressiva, il quale stabilisce che: *“le riserve (costituite prima della trasformazione) sono assoggettare a imposta secondo il regime applicabile alla distribuzione delle riserve delle società di cui all’articolo 73”*. Pertanto, in applicazione di tale disposizione, per tali riserve formate “in costanza” della società di capitali, la società semplice – quale medesimo soggetto giuridico – dovrebbe subentrare nell’assolvimento dei relativi obblighi, tra i quali, quelli dei sostituti d’imposta.

✓ Bonus edilizi

- Fattura con sconto “integrale”: ai fini del Superbonus, nel caso di una fattura con sconto integrale (e quindi in assenza di pagamento) il momento in cui si considera

sostenuta la spesa coincide con quello di trasmissione della fattura a mezzo SDI, in quanto per il committente/cessionario è quella la data in cui si considera emessa la fattura ai fini IVA.

- Lavori a cavallo d'anno: l'Agenzia ha chiarito che, se si eseguono lavori con il superbonus edilizio in due anni consecutivi, per esercitare l'opzione per lo sconto in fattura, non rileva l'eventuale circostanza che gli interventi siano stati realizzati in periodi d'imposta diversi. L'opzione è esercitabile nel secondo anno, a condizione che in detto anno sia raggiunto un SAL pari almeno al 30% dell'intervento. Nell'ipotesi in cui non si raggiunga tale soglia sarà possibile fruire, per i corrispondenti importi fatturati, solamente della detrazione nella dichiarazione dei redditi.
- ✓ **Definizione liti pendenti**
 - Interessi da rateazione: l'Agenzia ha chiarito che sono scomputabili dal totale dovuto gli interessi corrisposti per la dilazione delle somme pagate in pendenza di giudizio. Il dubbio viene sollevato in merito all'ipotesi in cui il contribuente, per il versamento in pendenza di giudizio, richieda una rateazione all'Agente della riscossione, pagando gli interessi su ciascuna rata. L'art. 1, co. 196 Legge n. 197/2022 norma sulla definizione agevolata delle controversie (Legge 197/2022 co. 196) prevede che dagli importi dovuti si scomputi quanto versato a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio di spettanza dell'Agenzia, escludendo così quanto eventualmente corrisposto in favore di Ader (circ. 6/2019).
 - Errore incolpevole e lieve inadempimento: l'Agenzia ha affermato che, in caso di adesione alla procedura di definizione agevolata, eventuali errori di calcolo nella determinazione delle somme dovute non comprometteranno automatico il perfezionamento della definizione. In caso di errore incolpevole, si ritiene applicabile la disciplina del lieve inadempimento e il contribuente sarà invitato dall'Ufficio all'integrazione delle somme dovute.
- ✓ **Terzo settore**
 - Regime IVA delle ex-Onlus: le cooperative sociali, anche se qualificate quali imprese sociali di diritto, possono applicare l'aliquota IVA ridotta del 5% a prestazioni sociosanitarie, assistenziali ed educative in favore di soggetti svantaggiati, in base alle disposizioni vigenti.
 - Donazione beni obsoleti: l'impresa può donare beni obsoleti a Enti del Terzo Settore e beneficiare della disciplina fiscale della legge 166/2016, evitando l'applicazione dell'IVA sulle cessioni gratuite di beni merce e di computer, a condizione che questi beni siano ancora idonei all'uso ma non più commercializzabili.
- ✓ **Fiscalità della Crisi d'Impresa**
 - Transazione Fiscale: nel concordato preventivo, è previsto un divieto di trattamento deteriorato dei crediti tributari rispetto ai crediti inferiori. Questa restrizione non si applica all'accordo di ristrutturazione dei debiti, che ha natura principalmente negoziale e non prevede il principio della *par condicio creditorum*.

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

Per informazioni: info@5lex.it