

Ottobre 2023

Sommario

PRASSI MINISTERIALE	3
CIRCOLARI	3
✓ “Centrali eoliche” – Determinazione della rendita catastale – Computabilità nella stima del valore della torre di sostegno dell’aerogeneratore – Ulteriori chiarimenti (Circolare n. 28/E del 16 ottobre 2023).	3
✓ Imposta sulle successioni e donazioni – art. 8, comma 4, e art. 57, comma 1, del D.L. n. 346 del 31 ottobre 1990 - Coacervo “successorio” e “donativo” (Circolare n. 29/E del 19 ottobre 2023).	4
✓ Trattamento fiscale delle cripto-attività (Circolare n. 30/E del 27 ottobre 2023). 4	
RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO	6
✓ Qualificazione rendimenti da <i>carried interest</i> (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 444 del 2 ottobre 2023).	6
✓ Fusione per incorporazione – Liquidazione IVA di gruppo (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 445 del 9 ottobre 2023).	6
✓ Imposta di bollo registrazione contratti di appalto (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 446 del 9 ottobre 2023).	7
✓ Soggetto non residente – rimborso dell’IVA relativa ad acquisti effettuati in Italia (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 449 del 20 ottobre 2023). 7	
✓ IVA – Omessa fatturazione ed omessa presentazione della dichiarazione – Sanzioni applicabili e relativo ravvedimento operoso (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 450 del 20 ottobre 2023).	8
✓ Trasferimento a favore del Comune - Opzione contenuta nell’accordo di programma - Atti di trasformazione del territorio – Esclusione (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 451 del 27 ottobre 2023).	8
RISOLUZIONI	9
✓ Certificazione Unica 2024 - Compilazione della Sezione “Dati relativi al coniuge e ai familiari a carico” – Chiarimenti alla luce delle novità introdotte dal	

decreto legislativo 29 dicembre 2021, n. 230 (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 55/E del 3 ottobre 2023).9

✓ Regime di "realizzo controllato" – Conferimento delle quote complessivamente detenute, parte in piena proprietà e parte in nuda proprietà – Conferimento "minusvalente" (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 56 del 16 ottobre 2023).10

✓ Istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dell'imposta sulle transazioni finanziarie (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 57 del 26 ottobre 2023).10

AGGIORNAMENTO NORMATIVO 11

✓ Decreto Anticipi: misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili (D.L. n. 145 del 18 ottobre 2023)11

✓ Conversione in Legge del D.L. Omnibus bis in tema di misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili (L. n. 136 del 9 ottobre 2023)12

AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE..... 12

✓ Ai fini dell'accertamento del dolo specifico del reato di occultamento o distruzione documenti contabili è sufficiente lo svolgimento di attività commerciale (Cassazione penale, sent. n. 40503 del 5 ottobre 2023).....12

✓ Diritto al rimborso del credito d'imposta sui dividendi (Corte di Cassazione, sent. n. 29580 del 25 ottobre 2023).....13

✓ Legittima la notifica di un avviso di liquidazione nei confronti del commercialista di un contribuente (Corte di Cassazione, ord. n. 7638 del 28 marzo 2018).....13

✓ Riconosciuta la deducibilità, ai fini Ires e ai fini Irap, dell'IVA ritenuta indetraibile (CGT di I Grado di Milano, sent. n. 3061 dell'11 settembre 2023 e CGT di I Grado di Roma sent. n. 11270 del 22 settembre 2023)14

ASSONIME 15

✓ Ritenute "in uscita" su pagamenti a non residenti per la distribuzione del software: il principio di diritto n. 5 del 2023.....15

ALTRO..... 15

✓ Soggetti obbligati allo split payment: disponibilità degli elenchi 2024 (Elenchi 2024)15

✓ Approvazione della legge di bilancio 2024 – aggiornamenti16

PRASSI MINISTERIALE

CIRCOLARI

- ✓ **“Centrali eoliche” – Determinazione della rendita catastale – Computabilità nella stima del valore della torre di sostegno dell’aerogeneratore – Ulteriori chiarimenti ([Circolare n. 28/E del 16 ottobre 2023](#)).**

L’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 28 del 16 ottobre 2023, alla luce dell’orientamento espresso dalla più recente giurisprudenza di legittimità e della Circolare n. 27/E del 13 giugno 2016, ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alle controversie aventi ad oggetto l’impugnazione di avvisi di accertamento catastale in rettifica della rendita delle c.d. “centrali eoliche”.

Le centrali eoliche sono definite come “*le strutture destinate alla produzione dell’energia elettrica attraverso lo sfruttamento dell’energia del vento, costituite, in generale, da una serie di generatori eolici con le relative opere di fondazione, cabine di trasformazione e controllo, installazioni elettriche e cavi per la connessione alla rete, opere di sistemazione a terra*”.

Con la L. n. 208 del 28 dicembre 2015 (“**Legge di Stabilità 2016**”) era stato previsto che, a partire dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, fosse effettuata tramite stima diretta. Al fine di determinare la stima diretta si doveva considerare sia il suolo sia le costruzioni, nonché gli elementi ad essi strutturalmente connessi, nei limiti dell’ordinario apprezzamento, mentre erano stati esclusi macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

La Circolare n. 27/E del 2016, paragrafo 1.3, aveva, altresì, precisato che, per le specifiche caratteristiche tipologico-costruttive, le strutture di sostegno degli aerogeneratori delle centrali eoliche fossero da annoverare tra le “*costruzioni*”. In sintesi, l’Agenzia delle Entrate aveva affermato che, ai fini della determinazione della rendita catastale delle centrali eoliche, non dovesse essere considerata la c.d. “*torre eolica*”, in quanto componente funzionale al processo produttivo.

La Corte di Cassazione, in recenti pronunce, ha, al contrario, affermato che, con specifico riferimento alla peculiare fattispecie della torre eolica e alla determinazione della rendita catastale della centrale eolica, in ossequio alla richiamata normativa, occorre tenere conto anche del rapporto di strumentalità delle stesse torri rispetto al processo produttivo.

Pertanto, alla luce di quanto espresso dalla Corte di Cassazione, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che si considerano superate le indicazioni contenute nella Circolare n. 27/E del 2016 e ha invitato le strutture territoriali a riesaminare le eventuali controversie pendenti concernenti la materia in esame e ad abbandonare la pretesa, in presenza di attività dell’ufficio effettuate secondo criteri non conformi.

- ✓ **Imposta sulle successioni e donazioni – art. 8, comma 4, e art. 57, comma 1, del D.L. n. 346 del 31 ottobre 1990 - Coacervo “successorio” e “donativo” ([Circolare n. 29/E del 19 ottobre 2023](#)).**

Con la Circolare n. 29/E del 19 ottobre 2023 l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini dell’applicazione dell’imposta di successione, il trattamento fiscale dell’istituto del coacervo successorio di cui all’art. 8, comma 4 del Testo Unico delle disposizioni concernenti l’imposta sulle successioni e donazioni (“**TUS**”), deve ritenersi “*implicitamente abrogato*”, con la conseguenza che lo stesso non può essere applicato né per determinare le aliquote, né ai fini del calcolo delle franchigie.

In passato, con la Circolare n. 3/E/2008, l’Agenzia delle Entrate aveva illustrato le modalità di determinazione dell’imposta di successione, affermando che l’erede doveva sommare ai beni facenti parte dell’asse ereditario tutte le donazioni ricevute dal *de cuius*, attualizzate alla data di apertura della successione. In particolare, l’Agenzia delle Entrate sosteneva che, sebbene la norma prevedesse il cumulo del *donatum* con il *relictum* “*al solo fine di determinare l’aliquota progressiva da applicare il coacervo dovesse applicarsi anche al sistema delle franchigie*”.

Contrariamente, con la Circolare n. 29/E l’Agenzia delle Entrate, si è allineata ad una serie di decisioni della Corte di Cassazione avverse alla posizione espressa dall’Agenzia delle Entrate nei documenti di prassi pubblicati fino ad oggi (cfr. Corte di Cassazione ordinanza n. 22738/2020; sentenza n. 24940/2016; sentenza n. 26050/2016; sentenza n. 12779/2018; sentenze nn. 32818/2018, 32819/2018 e 32830/2018; sentenza n. 758/2019; sentenza n. 10255/2020; sentenza n. 25909/2020; sentenza n. 27827/2020; sentenza n. 3989/2021; sentenza n.10171/2022; sentenza n. 11422/2022 e sentenza n. 17623/2022).

Nello specifico è stato precisato che, il coacervo non è più applicabile ai fini dell’imposta di successione, mentre resta valido per l’imposta sulle donazioni.

- ✓ **Trattamento fiscale delle crypto-attività ([Circolare n. 30/E del 27 ottobre 2023](#)).**

L’Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 30/E del 27 ottobre 2023 è intervenuta sul il regime fiscale delle *crypto-attività* come introdotte dalla Legge n. 197 del 29 dicembre 2022 (“**Legge di Bilancio 2023**”). La Circolare passa in rassegna il quadro normativo, nazionale e unionale ed i chiarimenti forniti in materia sino al 2022 e fornisce delucidazioni in relazione alla loro tassazione a partire dal 1° gennaio 2023.

Si ricorda che la Legge di Bilancio 2023 ha introdotto all’interno dell’art. 67 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986 (“**TUIR**”) il comma 1 lett. c-*sexies*) che definisce le *crypto-attività* come “*una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analogica*”. Nell’ambito applicativo della norma rientra ogni fenomeno reddituale riconducibile alla “*detenzione*”, rimborso e al “*trasferimento*” di

“valori” e “diritti”, mediante la tecnologia distribuita “*distributed ledger technologies*” (Dlt).

Le plusvalenze e gli altri proventi realizzati per effetto di operazioni concernenti *cripto-attività*, sono pertanto assoggettati alla medesima tassazione (aliquota pari al 26%) applicabile alle attività finanziarie. Soggetti passivi sono le persone fisiche (purché il reddito non sia conseguito nell’esercizio di attività d’impresa, arti o professioni o in qualità di lavoratore dipendente), gli enti non commerciali (se l’operazione da cui deriva il reddito non è effettuata nell’esercizio di impresa commerciale), le società semplici ed equiparate, i non residenti senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato (quando il reddito si considera prodotto nello stesso territorio).

In tema di territorialità, la Circolare ricorda che si considerano prodotti in Italia i “*redditi diversi*” derivanti da “*attività svolte*” nel territorio dello Stato e da “*beni*” che si trovano nello stesso territorio. Rientrano dunque nella nuova disciplina anche i redditi realizzati da soggetti non residenti se relativi a *cripto-attività* detenute nel nostro Paese presso prestatori di servizi o intermediari residenti in Italia o presso la loro stabile organizzazione se non residente.

Per coloro che già detenevano *cripto-attività* al 1° gennaio 2023 è stata concessa la possibilità di rideterminare il costo o il valore di acquisto delle stesse, a condizione che il predetto valore sia assoggettato a una imposta sostitutiva del 14%. Per beneficiare di questo regime agevolato è necessario che il contribuente versi l’imposta sostitutiva per intero, o la prima delle tre rate annuali di pari importo, entro il 15 novembre 2023.

Il documento di prassi ricorda le regole per la regolarizzazione da parte dei contribuenti che hanno violato gli obblighi di monitoraggio fiscale per le cripto-valute detenute entro il 31 dicembre 2021 e/o non hanno indicato in dichiarazione i redditi derivanti dalle *cripto-attività* realizzati entro lo stesso termine. Questi possono regolarizzare la propria posizione presentando un’apposita istanza di emersione e versando un’imposta sostitutiva pari al 3,5% del valore delle stesse *cripto-attività* detenute al termine di ogni anno o al momento del realizzo, nonché l’ulteriore somma pari allo 0,5% per ciascun anno del predetto valore a titolo di sanzioni e interessi.

Da ultimo si ricorda l’applicazione dell’imposta di bollo ai rapporti aventi ad oggetto le *cripto-attività*, nella misura del 2 per mille annuo del relativo valore, con modalità e termini di versamento che sono gli stessi di quelli ordinariamente previsti per l’imposta di bollo. Inoltre, a decorrere dal 2023 si prevede l’applicazione di un’imposta sul valore delle *cripto-attività* detenute da tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato.

RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO

- ✓ **Qualificazione rendimenti da *carried interest* ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 444 del 2 ottobre 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 444 del 2 ottobre 2023, si è occupata della qualificazione come redditi di capitale, ex art. 44 comma 1 lett. g) del TUIR, dei proventi derivanti da investimenti dei *manager* idonei a garantire l'allineamento di interessi fra loro e gli investitori.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che l'ammontare dell'investimento idoneo a garantire l'allineamento di interessi fra gli investitori e i *manager* deve in ogni caso essere riferito alle c.d. "*Quote Carried*" e non anche degli strumenti finanziari privi di diritti patrimoniali rafforzati.

Le *Quote Carried* in oggetto presentano le seguenti peculiarità:

- sebbene l'impegno di investimento complessivo comporti un esborso effettivo inferiore all'1% dell'investimento complessivo effettuato dall'organismo di investimento, l'esposizione al rischio da parte dei *manager* è considerata idonea in quanto non è prevista la possibilità per il manager di ottenere il "*rimborso*", neanche in parte, del proprio investimento;
- in tutte le ipotesi di interruzione del rapporto di lavoro, l'acquisto di una parte delle *Quote Carried* avverrebbe per un corrispettivo pari al minore tra il valore di mercato e il costo di sottoscrizione;
- nonostante la presenza di clausole di *good* e *bad leaversh* ai *manager* è consentito di mantenere la titolarità degli strumenti finanziari anche in caso di cessazione del rapporto di lavoro.

Quindi, nonostante non sia applicabile *tout court* l'art. 60 del D.L. 50/2017 per mancanza del "capitale minimo investito" e la sussistenza delle clausole di *good* e *bad leaversh* (le quali in linea di principio rappresentano un indicatore utile a collegare il provento all'impegno profuso dai *manager* nell'attività lavorativa e quindi a produrre reddito di lavoro), i proventi derivanti dalle c.d. *Quote Carried* sottoscritte dal *manager* rientrano tra i redditi di capitale in considerazione dei requisiti riportati sopra.

- ✓ **Fusione per incorporazione – Liquidazione IVA di gruppo ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 445 del 9 ottobre 2023](#)).**

Con la risposta ad interpello n. 225 del 9 ottobre 2023 l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti sulla procedura della liquidazione IVA di gruppo (art. 73, comma 3 del D.P.R. 633/72), la quale consente alle società, legate da rapporti di controllo, di procedere alla liquidazione periodica dell'IVA in maniera unitaria mediante compensazione dei debiti e dei crediti.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, la procedura della liquidazione IVA di gruppo non si interrompe sebbene la controllata, partecipante alla liquidazione, a seguito di un'operazione straordinaria, abbia incorporato mediante fusione una o più

società esterne alla procedura, di cui la stessa detiene il controllo – diretto e indiretto – da meno di un anno.

Pertanto, la suddetta società, potrà trasferire alla procedura della liquidazione IVA di gruppo soltanto il debito o il credito IVA derivante dalle operazioni compiute dalle incorporate nel mese o trimestre in corso alla data in cui ha effetto, ai fini IVA, l'incorporazione.

Restano invece esclusi dalla procedura gli eventuali crediti IVA maturati fino al mese o trimestre antecedente la data dell'incorporazione delle società.

✓ **Imposta di bollo registrazione contratti di appalto** ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 446 del 9 ottobre 2023](#)).

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 446 del 9 ottobre 2023, ha chiarito che, l'imposta di bollo sui contratti di appalto del Codice dei contratti pubblici (D.Lgs. 36/2023) stipulati a partire dal 1° luglio 2023 è sempre dovuta, sia in caso di registrazione presso gli uffici sia con modalità telematiche, in base agli scaglioni della tabella di cui all'Allegato I.4 del nuovo Codice dei contratti pubblici.

Pertanto, se il contratto rientra fra quelli disciplinati dall'art. 18 del D.Lgs. 36/2023, in sede di eventuale registrazione non deve essere applicata l'imposta di bollo finora richiesta per l'espletamento della relativa formalità.

L'appaltatore è tenuto a versare l'imposta di bollo in unica soluzione, con il modello F24Elide (cfr. provvedimento n. 240013/2023 e risoluzione n. 37/E/2023), in occasione della stipula, in base alla tabella per fasce del corrispettivo massimo al netto dell'Iva del contratto di appalto. L'imposta di bollo non è dovuta per i contratti con corrispettivo inferiore a 40 mila euro.

✓ **Soggetto non residente – rimborso dell'IVA relativa ad acquisti effettuati in Italia** ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 449 del 20 ottobre 2023](#)).

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 449 del 20 ottobre 2023, ha riaffermato le condizioni per il rimborso, mediante il c.d. "portale elettronico", dell'IVA assolta in Italia da parte di una società non residente che sia priva di un'identificazione diretta in Italia o di un rappresentante fiscale.

Nel caso di specie, l'istante, società di diritto svedese priva di una stabile organizzazione in Italia né dell'identificazione diretta ai sensi dell'articolo 35-ter del D.P.R. 633/1972, ha acquistato della merce da fornitori finlandesi, anch'essi senza alcuna stabile organizzazione in Italia, ma ivi identificati a fini IVA. L'istante ha ricevuto la fattura di acquisto da parte dei fornitori finlandesi integrata con l'IVA al 22%, in quanto la merce si trovava già in Italia a seguito di un transito comunitario. Successivamente la merce è stata ceduta al cessionario finale, soggetto residente, applicando la procedura di *reverse charge*.

Tutto ciò premesso, l'istante ha chiesto chiarimenti sulla (i) necessità di identificazione in Italia al fine di regolarizzare la propria posizione in ordine alle operazioni effettuate e

(ii) l'individuazione della procedura più idonea ad ottenere il rimborso dell'imposta versata in Italia.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini del rimborso dell'IVA versata in Italia da parte del soggetto stabilito in un altro Stato membro, è possibile applicare la disciplina di cui all'art. 38-bis del D.P.R. 633/72, secondo le condizioni previste dalla direttiva 2008/9/CE.

Nello specifico, la disciplina prevede che *“i soggetti stabiliti in altri Stati membri della Comunità, assoggettati all'imposta nello Stato in cui hanno il domicilio o la residenza, chiedono il rimborso dell'imposta assolta sulle importazioni di beni e sugli acquisti di beni e servizi, sempre che sia detraibile a norma degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2, secondo le disposizioni del presente articolo”*. Inoltre, l'art. 38-bis prevede che il rimborso non possa essere richiesto dai soggetti che, nel periodo di riferimento, dispongono di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato ovvero dai soggetti che hanno ivi effettuato operazioni diverse da quelle per le quali debitore dell'imposta è il committente o cessionario, da quelle non imponibili di trasporto o accessorie ai trasporti e da quelle effettuate ai sensi dell'articolo 74-septies.

- ✓ **IVA – Omessa fatturazione ed omessa presentazione della dichiarazione – Sanzioni applicabili e relativo ravvedimento operoso ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 450 del 20 ottobre 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 450 del 20 ottobre 2023, ha chiarito le modalità per la regolarizzazione delle violazioni in caso di omessa fatturazione ed omessa presentazione della dichiarazione IVA.

In particolare, analizzando il caso di specie di una società istante non residente in Italia tardivamente identificata ai fini IVA, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che, in caso di omessa presentazione della dichiarazione IVA nei termini, si applica la sanzione proporzionale ai sensi dell'art. 5 del D.Lgs. 471/97. La sanzione, dal 120% al 240% dell'imposta dovuta con un minimo di 250 euro, deve essere irrogata anche nel caso in cui le imposte siano state pagate.

Solo in presenza di imposte versate entro i 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione IVA è applicabile la sanzione fissa, ai sensi dell'art. 5, comma 1 del D.Lgs. 471/97.

Spetta agli uffici valutare se applicare una sanzione ridotta sino alla metà del minimo, come previsto all'art. 7 comma 4 del D.Lgs. 472/97.

- ✓ **Trasferimento a favore del Comune - Opzione contenuta nell'accordo di programma - Atti di trasformazione del territorio – Esclusione ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 451 del 27 ottobre 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta interpello n. 451 del 27 ottobre 2023, ha chiarito i presupposti per l'applicazione delle agevolazioni previste dal combinato disposto dell'art. 20, comma 2 della L. 10/77 e dell'art. 32, comma 2 del D.P.R. 601/73: applicazione dell'imposta di registro fissa e l'esenzione dalle imposte ipotecaria e catastale ad una serie di atti di trasferimento riguardanti l'edilizia residenziale pubblica.

In particolare, nel caso esaminato dall’Agenzia delle Entrate, il Comune stipulava con una S.r.l. un “*accordo di programma*” per l’attuazione di un progetto di riqualificazione urbana, con il quale la società si impegnavo a realizzare un complesso polifunzionale destinato a residenza, commercio e servizi e a concedere al Comune la facoltà di acquistare un’area all’interno del complesso.

Secondo l’interpretazione dell’Agenzia delle Entrate, il trasferimento degli immobili dalla S.r.l. al Comune non è idoneo a realizzare direttamente e immediatamente la funzione di trasformazione del territorio nel senso sopra delineato, in quanto configura una “*mera*” compravendita immobiliare che, pur interessando un soggetto pubblico, segue uno schema negoziale privatistico, in linea con il principio di autonomia contrattuale. Peraltro, al momento dell’acquisizione dell’edificio da parte del Comune la trasformazione urbanistica del territorio sarebbe già compiuta.

Pertanto, l’agevolazione di cui all’art. 20, comma 2 della L. 10/77 non opera.

RISOLUZIONI

- ✓ **Certificazione Unica 2024 - Compilazione della Sezione “Dati relativi al coniuge e ai familiari a carico” – Chiarimenti alla luce delle novità introdotte dal decreto legislativo 29 dicembre 2021, n. 230 ([Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 55/E del 3 ottobre 2023](#)).**

La Risoluzione dell’Agenzia delle Entrate n. 55 del 3 ottobre 2023 ha confermato la necessità per i sostituti d’imposta di indicare nella Certificazione Unica 2024, sezione “*Dati relativi al coniuge e ai familiari a carico*”, i dati relativi a tutti i familiari che, nel periodo d’imposta 2023, sono fiscalmente a carico, anche nel caso in cui non ci siano le condizioni per usufruire delle detrazioni per familiari a carico e indipendentemente dal fatto che gli oneri deducibili/detraibili siano stati riconosciuti dal sostituto nella CU.

Il suddetto chiarimento rileva in relazione:

- (i) alla sostituzione, per i figli a carico di età inferiore a 21 anni, delle detrazioni per carichi di famiglia con l’erogazione dell’assegno unico e universale, fatto salvo quanto previsto dall’art. 12 del TUIR come modificato dal D.Lgs. 230/2021;
- (ii) alla determinazione delle addizionali regionali all’IRPEF con riferimento alle Regioni che prevedono particolari agevolazioni correlate al carico fiscale;
- (iii) alle misure di *welfare* aziendale introdotte dall’art. 40 del D.L. 48/2023, ai sensi del quale, limitatamente al 2023, è prevista la non concorrenza alla formazione del reddito (nel limite di 3.000 euro), del valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti con figli, fiscalmente a carico, ivi comprese le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche.

- ✓ **Regime di “realizzo controllato” – Conferimento delle quote complessivamente detenute, parte in piena proprietà e parte in nuda proprietà – Conferimento “minusvalente” ([Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 56 del 16 ottobre 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 56 del 16 ottobre 2023 è intervenuta sul regime del c.d. “realizzo controllato”, ex art. 177 comma 2-bis del TUIR, in caso di conferimento di partecipazioni detenute in parte in piena proprietà e in parte in nuda proprietà.

In particolare, nel caso di specie, l'istante intendeva effettuare un conferimento di importo inferiore al costo fiscale della partecipazione conferita, non ritenendo necessaria una eccessiva patrimonializzazione della *holding*, dando così origine a un conferimento c.d. “minusvalente”.

Si ricorda che, ai fini del calcolo del reddito del soggetto conferente (anche non imprenditore), il regime del realizzo controllato consente di valutare, le azioni o le quote ricevute a seguito di conferimenti in società, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento. Rileva, quindi, l'iscrizione in contabilità delle partecipazioni ricevute dal soggetto conferitario per individuare la plusvalenza del conferente.

Dunque, in presenza di conferimenti di partecipazioni, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società, il criterio generale del “valore normale”, ai sensi art. 9 del TUIR, è sostituito da quello del realizzo controllato.

L'Agenzia delle Entrate ha altresì affermato che:

- (i) nel caso in cui le quote detenute in nuda proprietà vengano conferite unitamente a quelle detenute in piena proprietà, e l'operazione nel complesso integri le soglie di qualificazione di cui alla lett. a) dell'art. 177 comma 2-bis del TUIR, il conferimento può beneficiare del regime del realizzo controllato;
- (ii) la differenza (negativa) tra il minor valore della partecipazione ricevuta dal conferente, successivamente all'operazione di conferimento, rispetto al valore fiscale della partecipazione conferita, comporta comunque l'applicazione dei commi 2 e 2-bis dell'art. 177 del TUIR, ma non consente al conferente di dedurre la minusvalenza.

- ✓ **Istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite modello F24, dell'imposta sulle transazioni finanziarie ([Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 57 del 26 ottobre 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 57 del 26 ottobre 2023 ha istituito il codice tributo per l'uso in compensazione, tramite modello F24, dell'imposta sulle transazioni finanziarie (c.d. *Tobin tax*) ex art. 1 commi 491, 492 e 495 della L. 228/2012.

Si ricorda che, i codici tributo per il versamento tramite modello F24, della *Tobin tax* sono stati istituiti con la Risoluzione n. 62 del 4 ottobre 2013. L'art. 28, comma 3-bis del

D.L. 4/2022 ha inserito la *Tobin tax* nell'elenco dei tributi per cui è ammessa la compensazione.

Per consentire l'utilizzo in compensazione dell'eventuale credito risultante dalla dichiarazione dell'imposta sulle transazioni finanziarie con il modello F24, da presentare solo attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, è stato istituito il codice tributo "4067" denominato "*Credito relativo all'imposta sulle transazioni di azioni e di altri strumenti partecipativi, sulle transazioni relative a derivati su equity e sulle negoziazioni ad alta frequenza relative ad azioni e strumenti partecipativi - art. 1, commi 491, 492 e 495, l. n. 228/2012*".

Per quanto riguarda la compilazione del modello F24, il codice tributo deve essere indicato nella sezione "*Erario*", in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "*importi a credito compensati*" ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento delle somme in argomento, nella colonna "*importi a debito versati*", con indicazione nel campo "*anno di riferimento*" dell'anno d'imposta cui si riferisce il credito, nel formato "AAAA".

AGGIORNAMENTO NORMATIVO

- ✓ **Decreto Anticipi: misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili ([D.L. n. 145 del 18 ottobre 2023](#))**

Il 18 ottobre 2023 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.L. n. 145 ("**Decreto Anticipi**"), collegato alla Manovra di Bilancio 2024, recante misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili.

Si segnalano tra le principali novità di carattere fiscale:

- (i) il rinvio al 16 gennaio del versamento della seconda rata di acconto delle imposte dirette 2023 per le persone fisiche titolari di partita IVA con ricavi o compensi nel periodo d'imposta 2022 non superiori a 170.000 euro;
- (ii) la proroga al 30 giugno 2024 del termine di adesione per le imprese alla procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo indebitamente compensato;
- (iii) la riduzione delle accise sui prodotti energetici usati come carburanti o come combustibili per riscaldamento per usi civili;
- (iv) l'anticipo al 1° dicembre 2023 del conguaglio per il calcolo della perequazione delle pensioni;
- (v) l'istituzione di un nuovo contributo di solidarietà temporaneo contro il c.d. "*caro bollette*" per l'anno 2023;
- (vi) il finanziamento di 50 milioni di euro per il 2023 al fine di sostenere gli investimenti produttivi delle micro, piccole e medie imprese (c.d. "*Nuova Sabatin*").

- ✓ **Conversione in Legge del D.L. Omnibus bis in tema di misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili ([L. n. 136 del 9 ottobre 2023](#))**

Publicata in Gazzetta Ufficiale, il 9 ottobre 2023, la L. n. 136 di conversione del D.L. n. 104 del 10 agosto 2023 (“**Decreto omnibus bis**”) contenente disposizioni urgenti a tutela degli utenti, in materia di attività economiche e finanziarie e investimenti strategici.

Le principali novità apportate dalla Legge, con efficacia dal 10 ottobre 2023, sono le seguenti:

- la previsione di un credito d’imposta per la ricerca e lo sviluppo nel settore della microelettronica;
- la proroga, al 31 dicembre 2023, del termine per sostenere le spese per gli interventi sugli edifici unifamiliari (c.d. “*villette*”) per poter beneficiare del Superbonus con aliquota del 110%, a condizione che, alla data del 30 settembre 2022, risultino effettuati almeno il 30% dei lavori;
- l’introduzione dell’obbligo, in presenza di crediti non ancora utilizzati derivanti da cessioni o sconti in fattura, di comunicare all’Agenzia delle Entrate, entro 30 giorni dall’evento che ha determinato la non utilizzabilità del credito, tale circostanza;
- l’estensione a dieci anni del “*periodo di sorveglianza*” per il recupero del beneficio fiscale in caso di delocalizzazione;
- per contrastare l’aumento delle rate dei mutui, è stata istituita per l’anno 2023 l’imposta straordinaria sui margini di interesse (c.d. “*extraprofitt*”) a carico delle banche, anche se operanti nel territorio dello Stato tramite stabile organizzazione;
- l’introduzione di un contributo a favore dei consorzi e delle imprese di acquacoltura, la cui attività è stata colpita dalla crisi determinata dalla proliferazione del granchio blu.

AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE

- ✓ **Ai fini dell’accertamento del dolo specifico del reato di occultamento o distruzione documenti contabili è sufficiente lo svolgimento di attività commerciale (Cassazione penale, sent. n. 40503 del 5 ottobre 2023)**

Con la sentenza n. 40503, depositata in data 5 ottobre 2023, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito ai presupposti per l’integrazione del reato di cui all’art. 10 del D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000.

Nel caso di specie, al momento del controllo da parte della Guardia di Finanza la documentazione fiscale del contribuente risultava assente. La Corte ha ritenuto che anche la temporanea indisponibilità della documentazione sia di per sé sufficiente ai fini della consumazione del reato, richiamando, a tale proposito, una precedente pronuncia del 2018 (Cassazione penale, sentenza n. 46049 del 28 marzo 2018), secondo cui “*il delitto di occultamento o distruzione di documenti contabili di cui all’art. 10 del D.Lgs n. 74 del 2000 costituisce un reato di pericolo concreto, che è integrato, nel caso della distruzione, dall’eliminazione della documentazione o dalla sua alterazione con cancellature o abrasioni, e, nel caso dell’occultamento, dalla temporanea o definitiva indisponibilità dei*

documenti, realizzata mediante il loro materiale nascondimento, configurandosi, in tale ultima ipotesi, un reato permanente".

In merito all'accertamento del dolo specifico (ovvero del fine di evadere le imposte sui redditi o l'IVA) richiesto per la sussistenza del delitto in questione la Corte di Cassazione, allineandosi al consolidato orientamento giurisprudenziale, richiama la produzione del reddito. La Corte di Cassazione, infatti, statuisce che l'accertamento del dolo specifico presuppone la prova della produzione di reddito e di volume di affari e che tale prova, in base a norme di comune esperienza, può desumersi dal fatto che l'agente sia titolare di un'attività commerciale.

✓ **Diritto al rimborso del credito d'imposta sui dividendi (Corte di Cassazione, sent. n. 29580 del 25 ottobre 2023)**

La Corte di Cassazione, nella sentenza n. 29850 pubblicata il 25 ottobre 2023, si è espressa sul rimborso del credito d'imposta sui dividendi distribuiti da una controllata italiana in conformità alla direttiva CEE del 23 luglio 1990, n. 90/435/CEE (c.d. "*direttiva Madre-figlia*"). Il caso di specie riguardava un rimborso a titolo di credito d'imposta sui dividendi distribuiti ad una società francese dalla controllata italiana.

La Corte di Cassazione ha ribadito quanto affermato nelle sentenze nn. 20618/2023, 16920/2023, 25196/2022 e 13845/2021, ovvero che il riconoscimento del beneficio dell'esonero dalle ritenute, di fonte comunitaria, non esclude il diritto al rimborso del credito d'imposta sui dividendi di fonte convenzionale in quanto non viene eliminato necessariamente il rischio della doppia imposizione economica né della violazione del principio di neutralità fiscale.

In altri termini, per la Corte di Cassazione non vi è incompatibilità tra l'esonero dalle ritenute di fonte comunitaria ed il rimborso del credito d'imposta previsto dalla Convenzione Italia – Francia.

Inoltre, con riferimento alla domanda di rimborso è stato affermato che è sufficiente verificare che i dividendi siano stati inclusi nel coacervo del reddito imponibile, divenendo pertanto irrilevante il fatto che l'aliquota dello Stato estero sia superiore, pari o inferiore a quella italiana.

✓ **Legittima la notifica di un avviso di liquidazione nei confronti del commercialista di un contribuente (Corte di Cassazione, ord. n. 7638 del 28 marzo 2018)**

Con l'ordinanza n. 7638, depositata in data 28 marzo 2018, la Corte di Cassazione si è pronunciata in merito alla legittimità della notificazione effettuata al commercialista del contribuente. In particolare, la Corte ha ritenuto che la circostanza per cui l'atto notificato, nel caso di specie un avviso di liquidazione, fosse stato ritirato da una dipendente dello studio professionale, la quale si è dichiarata abilitata al ritiro e ha posto la propria sottoscrizione per ricevuta, fonda la certezza del completamento di tutti gli adempimenti del procedimento notificatorio previsto dalla legge.

Dopo aver richiamato le due condizioni per la notifica ex art. 139 c.p.c., ovvero l'esatta determinazione del luogo in cui è avvenuta la notificazione e la presenza in esso di un soggetto legato al destinatario da uno specifico rapporto dal quale può desumersi che l'atto verrà portato a conoscenza del destinatario, rifacendosi ad una precedente pronuncia del 2003 (Corte di Cassazione sentenza n. 16164 del 28 ottobre 2003) ha statuito che *"rileva che si tratti di rapporti sostanziali, anche di natura provvisoria o precaria, tra consegnatario e destinatario dell'atto, che facciano ragionevolmente presumere che il secondo soggetto venga reso edotto dal primo dell'eseguita notificazione, e tanto basta"*.

- ✓ **Riconosciuta la deducibilità, ai fini Ires e ai fini Irap, dell'IVA ritenuta indebitabile (CGT di I Grado di Milano, sent. n. 3061 dell'11 settembre 2023 e CGT di I Grado di Roma sent. n. 11270 del 22 settembre 2023)**

La Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Milano nella sentenza n. 3061, depositata in data 11 settembre 2023, e la Corte di Giustizia Tributaria di I Grado di Roma nella sentenza n. 11270, depositata in data 22 settembre 2023, si sono espresse favorevolmente sulla deducibilità, ai fini IRES e ai fini IRAP, dell'IVA ritenuta indebitabile.

Nella sentenza n. 3061/2023 la ricorrente aveva impugnato il silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle Entrate relativo a un'istanza di rimborso IRES per l'importo dell'IVA ritenuta indebitabile. Secondo parte ricorrente, l'IVA doveva essere considerata come un onere accessorio, e quindi deducibile, e non un costo per l'impresa.

Anche nella sentenza n. 11270/2023 la ricorrente aveva impugnato il silenzio-rifiuto dell'Agenzia delle Entrate in merito a una richiesta di rimborso per l'IRAP. Nello specifico, la richiesta di rimborso era stata presentata a seguito di un accertamento fiscale condotto dalla Guardia di Finanza, che aveva portato all'emissione di due processi verbali di constatazione. Secondo la società, l'IVA doveva essere deducibile in base a limiti oggettivi alla detraibilità, mentre l'Agenzia delle Entrate riteneva che l'IVA fosse indebitabile a causa della carenza di documenti validi necessari al riconoscimento dell'IVA "a monte".

In entrambi i giudizi di primo grado, i giudici hanno stabilito che, se a seguito dell'attività accertativa da parte dell'Agenzia delle Entrate, viene negata al contribuente la detraibilità dell'IVA pagata per l'acquisto di beni o servizi, ma viene riconosciuto il diritto di deducibilità, ai fini delle imposte dirette, del costo sostenuto per l'acquisto di tali beni o servizi ai fini delle imposte dirette, allora deve ritenersi sussistente il diritto alla deduzione degli importi versati a titolo di IVA.

ASSONIME

- ✓ **Ritenute “in uscita” su pagamenti a non residenti per la distribuzione del software: il principio di diritto n. 5 del 2023**

La Circolare Assonime n. 27 del 12 ottobre 2023 esamina le problematiche legate alla qualificazione convenzionale come *royalties* (ai sensi dell'art. 12 del modello OCSE) dei compensi corrisposti a soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Italia, a fronte della concessione del diritto di utilizzare, riprodurre e distribuire un programma di *software*.

Sul piano della normativa nazionale:

- se l'acquisto del diritto d'uso sul *software* è finalizzato al puro utilizzo personale e commerciale da parte dell'acquirente, senza che vi sia sfruttamento commerciale nei confronti di terzi, viene inquadrato come *business profits* e non si rientra nell'ambito applicativo dell'art. 12 del modello OCSE, ma in quello dell'art. 7 del modello OCSE il quale comporterebbe l'esenzione in Italia dei redditi percepiti dal soggetto estero. In tal caso il presupposto impositivo sarebbe legato alla presenza di stabile organizzazione;
- se l'acquisto del diritto d'uso è invece finalizzato allo sfruttamento economico del *software* verso terzi, inteso come diritto di riprodurre, distribuire o modificare il *software* stesso, allora rientra nell'ambito di applicazione dell'art. 12 del modello OCSE. Tale inquadramento comporta l'obbligo, per gli operatori residenti, di effettuare una ritenuta “in uscita” ai sensi del combinato disposto dell'art. 23 comma 2 lett. c) del TUIR e dell'art. 25 comma 4 del D.P.R. 600/73 con applicazione di un'aliquota pari al 30% (ridotta in taluni casi in applicazione delle Convenzioni).

La mera distribuzione del *software* si pone, invece, nella c.d. “zona grigia”, facendo sorgere dubbi in merito all'obbligo o meno di effettuare la ritenuta. Si auspica quindi un intervento volto a fornire i parametri di applicazione dell'art. 12 del modello OCSE.

ALTRO

- ✓ **Soggetti obbligati allo split payment: disponibilità degli elenchi 2024 ([Elenchi 2024](#))**

Sono stati resi disponibili, dal Dipartimento delle Finanze, nell'apposita sezione del sito *web*, gli elenchi per l'anno 2024 dei soggetti (società, enti e fondazioni) tenuti all'applicazione dello *split payment*, come disposto dall'art. 17-ter, comma 1-bis del D.P.R. 633/1972.

I soggetti interessati potranno segnalare eventuali mancate o errate inclusioni negli elenchi, fornendo idonea documentazione a supporto ed esclusivamente mediante il modulo di richiesta. Si riferisce nello specifico a:

- (i) società controllate di fatto dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- (ii) enti o società controllate dalle Amministrazioni Centrali;
- (iii) enti o società controllate dalle Amministrazioni Locali;
- (iv) enti o società controllate dagli Enti Nazionali di Previdenza e Assistenza;
- (v) enti, fondazioni o società partecipate per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, dalle Amministrazioni Pubbliche;
- (vi) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.

✓ **Approvazione del disegno di legge di bilancio 2024 – aggiornamenti**

In data 30 ottobre 2023 è stato trasmesso al Parlamento il testo bollinato del disegno di legge di bilancio 2024. È dunque iniziato l'*iter* di approvazione sia da parte della Camera dei Deputati che dal Senato della Repubblica, entro la fine dell'anno.

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

Per informazioni: info@5lex.it