

### Novembre 2023

#### Sommario

<b>PRASSI MINISTERIALE .....</b>	<b>4</b>
<b>CIRCOLARI .....</b>	<b>4</b>
✓ Rinvio del versamento della seconda rata di acconto delle imposte sui redditi – Articolo 4 del Decreto Legge 18 ottobre 2023, n. 145 (Circolare n. 31/E del 9 novembre 2023).....	4
<b>RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO .....</b>	<b>4</b>
✓ Redditi di capitale (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 452 del 2 novembre 2023).....	4
✓ Adempimenti tributari a carico della stabile organizzazione in Italia di una banca estera nell'ipotesi di attività di deposito e custodia di titoli svolta dalla banca estera, in esecuzione di contratti stipulati direttamente dalla banca estera (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 453 del 6 novembre 2023). ...	4
✓ Interessi derivanti da obbligazioni – Applicazione del regime di esenzione previsto per i soggetti non residenti – Articolo 6 del Decreto Legislativo 1 aprile 1996 n. 239 (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 454 del 7 novembre 2023).....	6
✓ Scissione parziale proporzionale seguita dalla trasformazione agevolata della beneficiaria in Società semplice ex Legge n. 197 del 2022 – cessione da parte della società semplice dell'immobile ricevuto per effetto della scissione – liquidazione e cancellazione della società semplice – valutazione antiabuso ai sensi dell'articolo 10 bis della Legge n. 212 del 2000 ai fini delle imposte dirette e indirette (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 456 del 10 novembre 2023).....	7

✓ Assegnazione agevolata dei beni ai soci ex Legge n. 197 del 2022 – contratto a favore di terzo privo della qualifica di socio – inapplicabilità (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 457 del 10 novembre 2023).....	8
✓ Chiusura del fallimento "in pendenza di giudizi" – “dies a quo” ai fini dell'emissione della nota di variazione in diminuzione – articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 471 del 29 novembre 2023).....	9
✓ Acquisto di crediti d'imposta da bonus fiscali ex articoli 119 e 121 del Decreto Legge n. 34 del 2020. Rilevanza reddituale derivante dal differenziale tra credito d'imposta spettante e costo d'acquisto. (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 472 del 30 novembre 2023).....	9
<b>RISOLUZIONI.....</b>	<b>10</b>
✓ Istituzione dei codici tributo per il versamento delle somme dovute a seguito delle comunicazioni inviate ai sensi dell'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 60/E dell'8 novembre 2023).....	10
✓ Obblighi di monitoraggio fiscale a carico delle imprese di assicurazione - Articolo 1 del Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167 (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 62/E del 13 novembre 2023). .....	10
✓ Aggiornamento del modello di dichiarazione di successione e domanda di volture catastali, delle relative istruzioni e specifiche tecniche per la trasmissione telematica (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 396213/2023 dell'8 novembre 2023). .....	11
✓ Modalità di comunicazione dei crediti d'imposta non utilizzabili, di cui all'articolo 25, comma 1, del Decreto Legge 10 agosto 2023, n. 104 (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 2023/410221 del 23 novembre 2023).....	11
<b>AGGIORNAMENTO NORMATIVO.....</b>	<b>12</b>
✓ Attuazione della Direttiva (UE) 2020/284 del Consiglio del 18 febbraio 2020 che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di taluni obblighi per i prestatori di servizi di pagamento (GU Serie Generale n. 257 del 03-11-2023). .....	12
✓ Disposizioni in materia di certificazione attestante la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione (GU Serie Generale n. 258 del 04-11-2023).....	12
<b>AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE.....</b>	<b>13</b>

- ✓ Utilizzo di un credito d'imposta maturato per un importo pari alle imposte accertate (Cassazione sezione tributaria, sent. n. 30680 del 3 novembre 2023).  
13
- ✓ Termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso delle imposte sui redditi (Cassazione sezione tributaria, sent. n. 30793 del 6 novembre 2023).....13
- ✓ Attestato di residenza svizzera - Diritto al rimborso (Cassazione sezione tributaria, sent. n. 30779 del 6 novembre 2023). .....14
- ✓ Clausola penale inserita nel contratto di locazione – Autonomia tassazione (Cassazione sezione tributaria, sent. n. 30983 del 7 novembre 2023).....14
- ALTRO.....15**
- ✓ Assonime Circolare n. 30 del 16 novembre 2023 - L'OIC 34 in tema di ricavi: considerazioni preliminari sugli aspetti contabili e fiscali .....15
- ✓ FAQ Agenzia delle Entrate relativa alla nuova disciplina del Patent Box – Comunicazione possesso della documentazione .....15

## PRASSI MINISTERIALE

### CIRCOLARI

- ✓ **Rinvio del versamento della seconda rata di acconto delle imposte sui redditi – Articolo 4 del Decreto Legge 18 ottobre 2023, n. 145 ([Circolare n. 31/E del 9 novembre 2023](#)).**

Con la Circolare n. 31/E del 9 novembre 2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti con riferimento al rinvio del versamento della seconda rata di acconto delle imposte sui redditi, disposto dal Decreto Anticipi (D.L. n. 145/2023).

In particolare, viene precisato che possono usufruire della proroga le persone fisiche titolari di partita IVA che hanno dichiarato, con riferimento al periodo d'imposta 2022, ricavi o compensi di ammontare non superiore a 170.000 euro (anche se tenute a versare l'acconto in un'unica soluzione). Sono escluse, invece, sia le persone fisiche non titolari di partita IVA sia i soggetti diversi dalle persone fisiche (ad esempio, le società di capitali e gli enti non commerciali).

### RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO

- ✓ **Redditi di capitale ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 452 del 2 novembre 2023](#)).**

Con la risposta all'interpello n. 452 del 2 novembre 2023 in tema di redditi di capitale, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che in base all'art. 60, comma 1, 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 e amministratori di tali società, enti od organismi di investimento collettivo del risparmio ovvero di 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, si considerano redditi di capitale, al ricorrere delle condizioni individuate al comma 1, lettere a), b) e c).

La Circolare del 16 ottobre 2017, n. 25/E ha chiarito che la carenza di una o più delle condizioni citate non determina l'automatica qualificazione dei proventi come redditi collegati alla prestazione lavorativa, ma richiede lo svolgimento di una verifica caso per caso per attribuire alle somme in argomento natura finanziaria.

- ✓ **Adempimenti tributari a carico della stabile organizzazione in Italia di una banca estera nell'ipotesi di attività di deposito e custodia di titoli svolta dalla banca estera, in esecuzione di contratti stipulati direttamente dalla banca estera ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 453 del 6 novembre 2023](#)).**

Con la risposta all'interpello n. 453 del 6 novembre 2023 l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in merito agli adempimenti tributari a carico di una stabile organizzazione in Italia di una banca estera nell'ipotesi di attività di deposito e custodia di titoli svolta dalla banca estera, in esecuzione di contratti stipulati direttamente dalla banca estera. La presente risposta è formata da 8 quesiti, nei quali viene affermato quanto segue:

- 1) Con riferimento al quesito 1 circa la possibilità che la Stabile Organizzazione possa assumere il ruolo di rappresentante fiscale, l'Agenzia delle Entrate ritiene che qualora in capo ad un investitore non residente non risultino soddisfatti i requisiti per l'esenzione, la banca di secondo livello deve applicare l'imposta sostitutiva nonché svolgere i conseguenti adempimenti anche per il tramite del proprio rappresentante fiscale.
- 2) Con riferimento al quesito 2 circa la responsabilità solidale della Stabile Organizzazione, in qualità di rappresentante fiscale della Casa Madre, con quest'ultima, nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, esclusivamente per gli adempimenti tributari e per le sanzioni amministrative ad essi connesse, occorre tenere conto, nel caso di specie, che la Stabile Organizzazione (che funge da rappresentante fiscale) non è un soggetto titolare di autonoma soggettività giuridica distinto dalla Casa Madre. Stante l'unicità soggettiva tra la Stabile Organizzazione italiana e la Casa Madre, pertanto, è improprio parlare di solidarietà tra detti soggetti per le sanzioni tributarie, poiché non esiste un soggetto terzo chiamato a rispondere della violazione. Ne consegue che la Casa Madre risponde nei confronti dell'Erario di qualunque violazione commessa dalla Stabile Organizzazione, comprese quelle effettuate in qualità di rappresentante fiscale.
- 3) Con riferimento al quesito 3 relativo alla possibilità per la Stabile Organizzazione di operare come intermediario, l'Agenzia delle Entrate ricorda che gli enti e le società non residenti che aderiscono a sistemi di gestione accentrata dei titoli e intrattengono rapporti diretti con l'Amministrazione finanziaria sono equiparati alle banche di secondo livello. In proposito, ritiene che in tale contesto, la banca di secondo livello estera è responsabile per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, per il tramite del rappresentante fiscale, anche nei confronti della clientela residente nel territorio dello Stato. Sulla base di quanto rappresentato, nel caso di specie, la Casa Madre potrà operare, a seguito dell'abilitazione come banca di secondo livello, come intermediario abilitato all'applicazione del D. Lgs. n. 239 del 1996 anche nei confronti della clientela residente nel territorio dello Stato con riferimento ai titoli e strumenti finanziari in amministrazione presso la medesima.
- 4) Con riferimento al quesito 4 relativo alla fatto se la Casa Madre, e non la propria Stabile Organizzazione italiana, sia il soggetto deputato a conservare le scritture relative al conto unico, l'Agenzia delle Entrate ritiene che il soggetto responsabile nei confronti dell'Amministrazione finanziaria per la tenuta e l'istituzione del conto unico sia la banca di secondo livello estera, in qualità di intermediario presso il quale il cliente è titolare del rapporto di deposito, e il rappresentante fiscale potrà gestire le movimentazioni del predetto conto. Tale interpretazione si ritiene applicabile anche agli utili derivanti da azioni immesse in un sistema di deposito accentrato autorizzato. Inoltre, i principi sopra esposti con riguardo alla tenuta del conto unico si estendono anche all'imposta sostitutiva sui dividendi derivanti da azioni in società di investimento immobiliare quotate (SIIQ).
- 5) Con riferimento al quesito 5 in cui viene chiesto se la Casa Madre sia il soggetto deputato ad inviare le comunicazioni di cui all'art. 8, comma 3, D. Lgs. n. 239 del 1996, e di cui all'art. 7 del D.M. n. 632 del 1996, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, nel caso di specie, la Casa Madre sarà tenuta ad effettuare le già menzionate comunicazioni qualora si sia accreditata come banca di secondo livello e la Stabile

Organizzazione, quale rappresentante fiscale della Casa Madre, potrà svolgere gli adempimenti connessi.

- 6) Con riferimento al quesito 6 relativo al codice fiscale con il quale la Casa Madre e la Stabile Organizzazione debbono operare nel territorio dello Stato, si fa presente che il sostituto d'imposta estero è tenuto ad utilizzare il medesimo codice fiscale attribuito alla Stabile Organizzazione italiana.
- 7) Con riferimento al quesito 7 con cui l'Istante chiede conferma che la Stabile Organizzazione in qualità di rappresentante fiscale sia tenuta a presentare il modello 770, si fa presente che la Stabile Organizzazione dovrà includere nel modello 770 i quadri di pertinenza della Casa Madre e indicare il codice fiscale solo nel frontespizio del modello 770.
- 8) Con riferimento al quesito 8 circa l'assoggettabilità ad imposta di bollo di cui all'art. 13, comma 2-ter, della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 642 del 1972 dovuta per le comunicazioni periodiche della Casa Madre alla clientela relative a prodotti finanziari, nel caso di specie, il rapporto di deposito titoli che si instaura è detenuto all'estero da un soggetto estero (Casa Madre) che è tenuto all'invio delle comunicazioni relative al rapporto stesso. Ne consegue che, ai fini dell'applicazione dell'imposta di bollo, non sussiste il presupposto soggettivo.
- 9) Con riferimento al quesito 9 circa gli obblighi di trasmissione delle comunicazioni all'anagrafe tributaria, l'Agenzia delle Entrate ritiene che, nel caso di specie, nessuna comunicazione all'Archivio dei rapporti finanziari dovrà essere resa dalla Casa Madre relativamente ai servizi di custodia e amministrazione titoli dai contratti dall'Istante con la propria clientela di riferimento per carenza del requisito di territorialità richiesto dalle citate comunicazioni.

✓ **Interessi derivanti da obbligazioni – Applicazione del regime di esenzione previsto per i soggetti non residenti – Articolo 6 del Decreto Legislativo 1 aprile 1996 n. 239 ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 454 del 7 novembre 2023](#)).**

Con la risposta all'interpello n. 454 del 7 novembre 2023 l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini dell'applicazione del regime di esenzione di cui al D. Lgs. n. 239 del 1996 su interessi, premi e altri frutti delle obbligazioni e titoli similari, la nozione di investitore istituzionale estero identifica gli enti che, indipendentemente dalla loro veste giuridica e dal trattamento tributario cui sono assoggettati i relativi redditi nel Paese in cui sono costituiti, hanno come oggetto della propria attività l'effettuazione e la gestione di investimenti per conto proprio o di terzi.

Con specifico riferimento al profilo soggettivo del regime di esenzione di cui all'art. 6 del D. Lgs. n. 239 del 1996, è stato evidenziato che tale disposizione prevede che non sono soggetti a imposizione gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari di cui all'art. 2, comma 1, percepiti da soggetti residenti in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Non sono altresì soggetti ad imposizione gli interessi, premi ed altri frutti delle obbligazioni e titoli similari percepiti da enti od organismi internazionali costituiti in base ad accordi internazionali resi esecutivi in Italia, gli investitori istituzionali esteri, ancorché privi di soggettività tributaria, costituiti in Paesi di cui al periodo precedente e banche centrali o organismi che gestiscono anche le riserve ufficiali dello Stato.

Sotto il profilo soggettivo, dunque, rientrano nel regime di esenzione dall'imposta sostitutiva di cui al D. Lgs. n. 239 del 1996, i soggetti residenti in Stati e territori white list, ovvero le persone fisiche, le società, le associazioni di persone ed ogni altra entità che viene considerata soggetto passivo ai fini tributari.

✓ **Scissione parziale proporzionale seguita dalla trasformazione agevolata della beneficiaria in Società semplice ex Legge n. 197 del 2022 – cessione da parte della società semplice dell'immobile ricevuto per effetto della scissione – liquidazione e cancellazione della società semplice – valutazione antiabuso ai sensi dell'articolo 10 bis della Legge n. 212 del 2000 ai fini delle imposte dirette e indirette ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 456 del 10 novembre 2023](#)).**

Con la risposta all'interpello n. 456 del 10 novembre 2023 l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla scissione parziale proporzionale seguita da trasformazione agevolata della beneficiaria in società semplice, cessione da parte della società semplice dell'immobile ricevuto per effetto della scissione e liquidazione e cancellazione della società semplice.

La Legge di Bilancio 2023 (art. 1, commi da 100 a 105, Legge n. 197 del 2022) consente, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva, l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci dei beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione e dei beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

La disciplina agevolativa, dunque, si applica alle cessioni, assegnazioni o trasformazioni in società semplice che sono state effettuate entro il 30 novembre 2023.

La ratio della normativa in materia di cessione/assegnazione agevolata ai soci e di trasformazione agevolata in società semplice è quella di consentire l'estromissione dei beni dal regime d'impresa riducendone il corrispondente carico fiscale mediante:

- da un lato, la scelta del valore da attribuire ai beni da estromettere ai fini del calcolo della plusvalenza relativa all'assegnazione agevolata, alla cessione o alla trasformazione in società semplice (i.e. il valore normale o quello catastalmente determinato ai sensi dell'art. 52, comma 4, del D.P.R. n. 131 del 1986) e,
- dall'altro, l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Ires e dell'Irap.

Ciò vale anche nel caso in cui la trasformazione o l'assegnazione siano precedute o seguite da altre operazioni (come il cambio di destinazione d'uso dell'immobile di cui alla Circolare n. 26/E del 2016, la scissione nel caso della Risoluzione n. 101/E del 2016 o la cessione degli immobili da parte dei soci assegnati nella Risoluzione n. 93/E del 2016), preordinate comunque all'estromissione dei beni dall'impresa.

La ratio delle disposizioni in esame non appare ammettere che le medesime disposizioni agevolative siano, invece, sfruttate per assicurare ai soci della società, i cui beni sono estromessi dal regime d'impresa, la percezione di proventi (plusvalenze immobiliari) derivanti dalla cessione a terzi dei predetti beni, sostanzialmente azzerando immediatamente la relativa imposizione.

Ciò trova conferma nell'ambito della Risoluzione n. 93/E del 2016, in cui l'assenza di un indebito vantaggio è stata affermata in relazione a una fattispecie concreta in cui:

- l'assegnazione degli immobili ai soci (propedeutica alla loro successiva cessione a terzi) avveniva al valore normale e, dunque, la plusvalenza "da assegnazione" su cui applicare l'imposta sostitutiva era determinata come differenza tra il predetto valore normale (i.e., di mercato) degli immobili e il costo fiscalmente riconosciuto in capo alla

società, facendo sì che l'intera plusvalenza maturata sui beni assegnati ai soci fosse assoggettata a tassazione; e

- i soci avrebbero comunque provveduto al pagamento delle ulteriori plusvalenze immobiliari - secondo le regole ordinarie - maturate sui beni assegnati rispetto al valore (normale) di assegnazione.

Con riferimento alla fattispecie esaminata, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che, ai soli fini delle imposte dirette, l'insieme delle operazioni rappresentate costituisce una fattispecie di abuso del diritto ai sensi dell'art. 10 – bis della Legge n. 212 del 2000.

✓ **Assegnazione agevolata dei beni ai soci ex Legge n. 197 del 2022 – contratto a favore di terzo privo della qualifica di socio – inapplicabilità ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 457 del 10 novembre 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate con la risposta all'interpello n. 457 del 10 novembre 2023 ha chiarito che la stipula di un contratto a favore di terzo privo della qualifica di socio, relativamente all'ipotesi di assegnazione agevolata dei beni, ha in concreto l'effetto di determinare la traslazione della proprietà dei beni, oggetto di assegnazione, direttamente in capo al terzo beneficiario, che non riveste la qualifica di socio, requisito (quello di essere socio dell'assegnante) richiesto espressamente dalla norma agevolativa ai fini della sua applicazione.

L'art. 1, commi da 100 a 105, della Legge n. 197 del 2022 ha riproposto il regime fiscale agevolato che consente l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci dei beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione e dei beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

In base al disposto dei richiamati commi 100 e 101, l'agevolazione in questione si traduce nella facoltà per le società interessate, a determinate condizioni, di assegnare o cedere i beni ai loro soci ovvero di trasformarsi in società semplici, mediante l'assolvimento ai fini delle imposte dirette di un'imposta sostitutiva e l'applicazione delle aliquote dell'imposta proporzionale di registro, eventualmente applicabili, ridotte della metà e delle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.

La disciplina agevolativa in esame, dunque, si applica alle cessioni, assegnazioni o trasformazioni in società semplice che hanno avuto luogo entro il 30 settembre 2023.

Una simile disciplina è stata oggetto di chiarimenti da parte delle Circolari n. 26/E del 2016 e n. 37/E del 2016, nonché della Risoluzione n. 93/E del 2016, i cui contenuti risultano applicabili, in quanto compatibili, anche al corrispondente regime agevolativo oggi vigente.

Analogamente a quanto chiarito nella relazione illustrativa alla Legge di Stabilità 2016, il regime agevolativo in esame è finalizzato alla fuoriuscita dalle società, in particolare, di beni immobili che potenzialmente potrebbero essere poi nuovamente immessi nel mercato immobiliare, favorendo così la circolazione dei beni stessi e portando al contempo nuova linfa al mercato stesso.

L'adozione di un contratto a favore di terzo privo della qualifica di socio all'ipotesi di assegnazione agevolata dei beni ha in concreto l'effetto (in caso di accettazione comunicata al promittente) di determinare la traslazione della proprietà dei beni, oggetto di assegnazione, direttamente in capo al terzo beneficiario, che non riveste la qualifica di socio della società assegnante.

La norma agevolativa in esame presuppone che il soggetto nei confronti dei quali la società può procedere all'assegnazione agevolata dei beni debba necessariamente rivestire la qualifica di socio della stessa alla data indicata dalla normativa stessa.

✓ **Chiusura del fallimento "in pendenza di giudizi" – "dies a quo" ai fini dell'emissione della nota di variazione in diminuzione – articolo 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 471 del 29 novembre 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate con la risposta all'interpello n. 471 del 29 novembre 2023 ha chiarito che, in caso di procedura concorsuale avviata prima del 26 maggio 2021, non può che trovare applicazione il precedente disposto dell'art. 26 del Decreto IVA che, fissando il dies a quo per l'emissione delle note di variazione in diminuzione al momento in cui si ha certezza dell'infruttuosità della procedura concorsuale nell'ipotesi di chiusura del fallimento in pendenza di giudizi, richiede di attendere il termine dei giudizi e l'esecutività dell'eventuale piano supplementare di riparto.

Per le procedure concorsuali aperte in data antecedente il 26 maggio 2021, il presupposto che consente di emettere la nota di variazione in diminuzione per «mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali rimaste infruttuose» si realizza allorquando la pretesa creditoria rimane insoddisfatta «per insussistenza di somme disponibili, una volta ultimata la ripartizione dell'attivo», ovvero quando «si ha una ragionevole certezza dell'incapienza del patrimonio del debitore».

Sulla base dell'art. 118 del Decreto 16 marzo 1942, n. 267 la chiusura della procedura di fallimento quando è compiuta la ripartizione finale dell'attivo non è impedita dalla pendenza di giudizi, rispetto ai quali il curatore può mantenere la legittimazione processuale, anche nei successivi stati e gradi del giudizio.

Dunque, in caso di chiusura del fallimento in pendenza di giudizi le note di variazione emesse ex art. 26, comma 2, del Decreto IVA, nella versione vigente ante 26 maggio 2021, potranno essere emesse, in linea generale, solo al termine dei giudizi pendenti, a seguito dell'esecutività dell'eventuale piano supplementare di riparto.

✓ **Acquisto di crediti d'imposta da bonus fiscali ex articoli 119 e 121 del Decreto Legge n. 34 del 2020. Rilevanza reddituale derivante dal differenziale tra credito d'imposta spettante e costo d'acquisto. ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 472 del 30 novembre 2023](#)).**

Con la risposta all'interpello n. 472 del 30 novembre 2023 l'Agenzia delle Entrate ha precisato, in tema di acquisto di crediti d'imposta da bonus fiscali, che - per quanto riguarda la disciplina fiscale delle associazioni professionali - occorre far riferimento all'art. 5, comma 3, lettera c), TUIR, il quale assimila, ai fini della determinazione del reddito, le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni alle società semplici in ragione della presenza dei medesimi elementi costitutivi.

La normativa consente ai contribuenti, che realizzano determinati interventi, di fruire di una detrazione dall'imposta lorda con modalità alternative all'utilizzo diretto in dichiarazione e, in particolare, attraverso la cessione a soggetti terzi di un credito d'imposta di pari ammontare senza prevedere alcuna disciplina in merito ad eventuali effetti reddituali in capo all'acquirente.

Il legislatore ha puntualmente disciplinato l'ipotesi della cessione di un credito d'imposta di ammontare pari alla detrazione spettante nonché le modalità di utilizzo di tale credito da parte del cessionario, che può utilizzarlo in compensazione delle proprie imposte e dei contributi dovuti, con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione.

La norma espressamente prevede che l'eventuale quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso.

Anche con riferimento a tale istituto, il legislatore non ha disposto in merito alla rilevanza reddituale del differenziale positivo derivante dall'acquisto del predetto credito a un valore inferiore a quello nominale prevedendo, coerentemente, l'irrilevanza dell'eventuale differenziale negativo derivante dal mancato utilizzo del credito in compensazione, atteso che non è possibile riportare in avanti o chiedere il rimborso dell'eventuale quota di credito d'imposta non utilizzata in ciascun anno.

Pertanto, in assenza di una specifica disposizione in tal senso, la rilevanza reddituale di tale differenziale va ricercata in applicazione delle regole generali di tassazione del reddito.

Per quanto concerne le persone fisiche non titolari di reddito di impresa nonché le associazioni costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni occorre valutare se tale differenziale positivo rientri in una delle categorie reddituali di cui all'art. 6 del TUIR.

Quindi, in assenza di una espressa previsione normativa, volta ad attribuire rilevanza reddituale all'eventuale differenziale positivo tra l'importo nominale del credito e il prezzo di acquisto dello stesso, e stante la non riconducibilità di tale differenziale in una delle categorie reddituali previste dal TUIR, l'acquisto non genera, in linea di principio, reddito imponibile in capo allo Studio Associato.

## RISOLUZIONI

✓ **Istituzione dei codici tributo per il versamento delle somme dovute a seguito delle comunicazioni inviate ai sensi dell'articolo 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 ([Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 60/E dell'8 novembre 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 60/E dell'8 novembre 2023 ha istituito i nuovi codici tributo per il versamento delle somme dovute a seguito delle comunicazioni inviate ai sensi dell'art. 36-bis, D.P.R. 600 del 1973 (controlli automatici delle dichiarazioni dei redditi).

I nuovi codici – da 936G a 931H – consentono il versamento tramite modello F24 delle somme dovute qualora il contribuente intenda versare soltanto una quota dell'intero importo indicato nel modello di pagamento precompilato, allegato alla comunicazione.

✓ **Obblighi di monitoraggio fiscale a carico delle imprese di assicurazione - Articolo 1 del Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167 ([Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 62/E del 13 novembre 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione n. 62/E del 13 novembre 2023 ha fornito chiarimenti in merito agli obblighi di monitoraggio fiscale a carico delle imprese di assicurazione.

In particolare, l'Agenzia ha chiarito, tra l'altro, che per le compagnie di assicurazione estere, operanti in Italia in regime di libera prestazione di servizi (Lps), che optano per la tassazione dei redditi di capitale assicurativi ai sensi dell'art. 26 ter, comma 3, D.P.R. 600 del 1973, è riconosciuto l'esonero dagli obblighi di monitoraggio fiscale se nell'operazione transfrontaliera vi sia l'intervento di un intermediario finanziario residente in grado di tracciare i flussi passanti dal circuito bancario e finanziario italiano.

Inoltre, viene chiarito che in caso di trasferimento transfrontaliero in cui intervenga più di un intermediario, il monitoraggio fiscale eseguito da uno di questi esonera dall'adempimento l'altro intermediario (a condizione che venga fornita evidenza dell'avvenuta comunicazione da parte dell'intermediario che ha effettuato il monitoraggio fiscale).

## PROVVEDIMENTI

✓ **Aggiornamento del modello di dichiarazione di successione e domanda di volture catastali, delle relative istruzioni e specifiche tecniche per la trasmissione telematica ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 396213/2023 dell'8 novembre 2023](#)).**

Con il Provvedimento n. 396213/2023 dell'8 novembre 2023, l'Agenzia delle Entrate, al fine di adeguare il modello dichiarativo ai recenti chiarimenti interpretativi intervenuti con la Circolare n. 29/E del 2023 sul trattamento del "Coacervo successorio e donativo", ha disposto modifiche al modello di dichiarazione di successione e domanda di volture catastali nonché delle relative istruzioni per la compilazione e modifiche alle specifiche tecniche per la trasmissione telematica dei dati relativi alla dichiarazione di successione e domanda di volture catastali, nonché modifiche alle applicazioni informatiche utilizzate.

La nuova versione del modello può essere utilizzata a partire dal 9 novembre 2023 e, come di consueto, l'Agenzia delle entrate rende disponibili sul proprio sito i relativi software di compilazione.

Tuttavia, fino al 9 gennaio 2024, per le dichiarazioni già predisposte che devono essere solo inviate, i contribuenti potranno utilizzare la precedente versione dei software.

✓ **Modalità di comunicazione dei crediti d'imposta non utilizzabili, di cui all'articolo 25, comma 1, del Decreto Legge 10 agosto 2023, n. 104 ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 2023/410221 del 23 novembre 2023](#)).**

Con il Provvedimento n. 2023/410221 del 23 novembre 2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni in merito alle modalità di comunicazione dei crediti di imposta non utilizzabili derivanti dall'esercizio delle opzioni di cui all'art. 121, comma 1, lettere a) e b), del D. L. 19 maggio 2020, n. 34.

Oggetto della comunicazione sono i bonus inutilizzabili, cioè quelli per i quali non sussistono i presupposti costitutivi.

La comunicazione è inviata a decorrere dal 1° dicembre 2023 tramite un apposito servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate,

all'interno della "Piattaforma cessione crediti", direttamente da parte dell'ultimo cessionario titolare dei crediti stessi.

## AGGIORNAMENTO NORMATIVO

✓ **Attuazione della Direttiva (UE) 2020/284 del Consiglio del 18 febbraio 2020 che modifica la Direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda l'introduzione di taluni obblighi per i prestatori di servizi di pagamento ([GU Serie Generale n. 257 del 03-11-2023](#)).**

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 257 del 3 novembre 2023 il D. Lgs. del 18 ottobre 2023, n. 153 che attua il contenuto della Direttiva Ue 284/2020 sugli obblighi, posti in capo ai prestatori dei servizi di pagamento, aventi l'obiettivo di impedire eventuali frodi IVA sulle vendite di beni o sulle prestazioni di servizi effettuate – spesso tramite modalità di commercio elettronico – verso consumatori localizzati in Paesi membri diversi da quello del venditore.

Il Decreto modifica le previsioni degli art. da 40-bis a 40-sexies del D.P.R. n. 633 del 1972, introducendo nuove norme per prestatori di servizi di pagamento relative alla conservazione da parte di questi ultimi della documentazione su beneficiari e pagamenti transfrontalieri eseguiti in ogni trimestre civile.

Sono altresì stabilite le modalità di localizzazione del pagatore e del beneficiario del pagamento, necessarie per individuare i pagamenti transfrontalieri e le informazioni da conservare e da inviare alle autorità fiscali.

L'Agenzia delle Entrate provvederà a inserire le informazioni nel sistema elettronico centrale di informazioni sui pagamenti (Cesop) che consente agli Stati membri l'incrocio dei dati al fine di contrastare le frodi IVA.

✓ **Disposizioni in materia di certificazione attestante la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione ([GU Serie Generale n. 258 del 04-11-2023](#)).**

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 258 del 4 novembre 2023 il D.P.C.M. 15 settembre 2023 che reca disposizioni in materia di certificazione attestante la qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e ideazione estetica.

Il Decreto fa riferimento al credito d'imposta previsto dai commi da 203 a 203-quater dell'art. 1 della Legge n. 160 del 2019 (Legge di Bilancio 2020) nonché alla qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 9 del 2014, e in ultimo alla qualificazione delle attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta in misura maggiorata per le attività di innovazione tecnologica previsto dal quarto periodo del comma 203 e dai successivi commi 203-quinquies e 203-sexies dell' art. 1 della Legge n. 160 del 2019.

Il Decreto istituisce l'albo dei certificatori abilitati al rilascio delle certificazioni che sarà tenuto presso la Direzione generale per la politica industriale, l'innovazione e le PMI del Ministero delle imprese e del made in Italy.

## AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE

### ✓ **Utilizzo di un credito d'imposta maturato per un importo pari alle imposte accertate (Cassazione sezione tributaria, sent. n. 30680 del 3 novembre 2023).**

L'Agenzia delle Entrate ha notificato ad un contribuente due avvisi di accertamento, con i quali riprendeva a tassazione, ai fini Ires e Irap per l'anno 2010, alcune componenti negative di reddito erroneamente dedotte, in quanto di competenza dell'annualità precedente. Negli atti impositivi, l'Ufficio riconosceva, in capo alla società, un credito d'imposta maturato per l'anno 2009 di importo pari alle imposte accertate per il 2010.

Il contribuente ha prestato acquiescenza ai rilievi formulati per l'anno 2010 e, conseguentemente, ha proceduto con la compensazione di Ires e Irap con il credito d'imposta maturato per l'anno precedente, versando gli interessi passivi e le sanzioni per dichiarazione infedele ridotte ad un sesto di quelle irrogate.

I giudici del gravame rilevarono che il contribuente aveva pacificamente versato maggiori imposte per l'anno 2009, ma aveva richiesto il rimborso degli interessi asseritamente oggetto di indebito versamento soltanto nel procedimento di adesione da lui adottato.

Tale ultima circostanza ostava al rimborso degli interessi, comportando la definizione mediante adesione una sostanziale rinuncia ad ogni pretesa sulla somma oggetto di accertamento.

La ricorrente adduceva la violazione dell'art. 44 del D.P.R. n. 602. del 1973.

La Suprema Corte di Cassazione ha confermato il consolidato orientamento, secondo cui, in tema di imposte dirette, l'intervento di un atto impositivo autonomamente impugnabile pone il contribuente di fronte all'alternativa fra la contestazione di forma, ovvero l'acquiescenza alla pretesa con esso formulata, mediante pagamento (o anche mediante inattività, cui fa seguito il recupero forzoso). Restando esclusa, in tale ultimo caso, ogni possibilità di ripensamento del contribuente, in qualsiasi forma esso sia manifestato, ivi compresa la proposizione al fisco di una domanda di restituzione di somme.

### ✓ **Termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso delle imposte sui redditi (Cassazione sezione tributaria, sent. n. 30793 del 6 novembre 2023).**

L'oggetto della controversia riguarda il versamento dell'indennità di buonuscita con applicazione dell'imposizione Irpef a seguito dell'abbattimento del 55,55% dell'imponibile, in considerazione delle previsioni di cui alla L. R. Sicilia n. 2 del 6 marzo 2002.

L'Amministrazione finanziaria, successivamente, procedeva al ricalcolo dell'indennità di fine rapporto e corrispondeva un'ulteriore somma, riconteggiando però quanto dovutole in relazione all'intera indennità, quindi anche in relazione a quanto già corrisposto, ed applicando sul complessivo importo un abbattimento del 50% dell'imponibile, percentuale ritenuta errata dal contribuente.

Il contribuente proponeva allora istanza di rimborso, ma l'Amministrazione finanziaria la rigettava.

Avverso il rifiuto opposto dall'Agenzia delle Entrate all'istanza restitutoria, il contribuente proponeva ricorso innanzi alla Commissione Tributaria Provinciale. La CTP riteneva fondate le ragioni della ricorrente, e disponeva il rimborso in suo favore delle somme richieste.

L'Amministrazione finanziaria ricorreva in appello avverso la decisione sfavorevole conseguita all'esito del primo grado del giudizio, innanzi alla Commissione Tributaria Regionale, contestando la decadenza del contribuente dal potere di proporre l'istanza di rimborso, ed anche l'infondatezza della pretesa di applicazione di una maggiore percentuale di riduzione dell'imponibile.

La CTR riformava la decisione di primo grado, reputando tardiva l'istanza restitutiva introdotta dal contribuente e rigettando perciò la richiesta di rimborso. Il contribuente proponeva ricorso per Cassazione.

La Suprema Corte, accogliendo il ricorso, ha sancito che il termine di decadenza per la presentazione dell'istanza di rimborso delle imposte sui redditi, previsto dall'art.38 del D.P.R. n.602 del 1973, seppure decorra dal giorno dei singoli versamenti in acconto, nel caso in cui questi, già all'atto della loro effettuazione, risultino parzialmente o totalmente non dovuti, qualora l'Amministrazione finanziaria liquidi il rimborso dell'Irpef applicando la corretta aliquota di imposizione, e successivamente, in sede di provvedimento integrativo, la stessa Amministrazione finanziaria provveda a liquidare nuovamente l'importo del rimborso, applicando sull'intera somma dovuta un'aliquota di imposizione errata, la lesione del diritto del contribuente sorge proprio per effetto di questa seconda liquidazione, con l'effetto che dalla data in cui è stata effettuata detta seconda liquidazione decorre il termine di cui all'art.38 del D.P.R. n.602 del 1973.

✓ **Attestato di residenza svizzera - Diritto al rimborso (Cassazione sezione tributaria, sent. n. 30779 del 6 novembre 2023).**

L'oggetto della controversia riguarda un contribuente, cittadino italiano residente in Svizzera, che chiedeva il rimborso delle ritenute sulla pensione INPS per gli anni 2012-2013. A fronte dell'espresso diniego per insufficienza della documentazione, proponeva ricorso che la CTP respingeva. Adita la CTR in sede d'appello, la stessa accoglieva il gravame. Ricorre quindi in cassazione l'Agenzia delle Entrate.

La Suprema Corte di Cassazione ha affermato che il certificato di residenza fiscale è sufficiente a soddisfare le condizioni previste dall' art. 29 paragrafo 2 con riferimento alla necessità di allegare all'istanza di rimborso delle ritenute sulla pensione un attestato certificante che sussistono le condizioni richieste per tale diritto. A tal fine, è sufficiente che l'attestazione dia atto tanto della residenza quanto dell'assoggettamento del reddito e del patrimonio del contribuente alla tassazione svizzera, non essendo necessario l'esplicito riferimento alla Convenzione (pure presenti nel caso di specie).

✓ **Clausola penale inserita nel contratto di locazione – Autonomia tassazione (Cassazione sezione tributaria, sent. n. 30983 del 7 novembre 2023)**

L'oggetto della controversia riguarda l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa relativamente ad una clausola penale contenuta in un contratto di locazione per il caso di ritardo nella restituzione del bene locato.

L'Agenzia delle Entrate riteneva applicabile l'art. 21, comma 1, del D.P.R. n. 131 del 1986.

La CTR della Lombardia ha annullato l'avviso emesso dall'Agenzia delle Entrate ritenendo che alla clausola penale non fosse applicabile l'art. 21, comma 1 del D.P.R. n.

131 del 1986 per la sua intrinseca natura correlata al contenuto essenziale del contratto di locazione e, pertanto, non autonomamente tassabile.

A fronte del ricorso per Cassazione proposto dall'Agenzia delle Entrate, la Suprema Corte ha ribadito il seguente principio di diritto: *“ai fini di cui all'art. 21 D.P.R. n. 131 DEL 1986, la clausola penale (nella specie inserita in un contratto di locazione) non è soggetta a distinta imposta di registro, in quanto sottoposta alla regola dell'imposizione della disposizione più onerosa prevista dal secondo comma della norma citata”*.

## **ALTRO**

### **✓ Assonime Circolare n. 30 del 16 novembre 2023 - L'OIC 34 in tema di ricavi: considerazioni preliminari sugli aspetti contabili e fiscali**

Con la Circolare viene fornito un primo commento in merito agli aspetti contabili e fiscali di maggior interesse che derivano dall'applicazione del nuovo principio contabile nazionale in tema di ricavi (OIC 34). Il principio si rende applicabile ai bilanci relativi agli esercizi aventi inizio dal 1° gennaio 2024 o da data successiva.

Sul piano contabile, la Circolare si sofferma, tra l'altro, sulle analogie e sugli aspetti distintivi che contraddistinguono l'OIC 34 rispetto all'IFRS 15, ossia all'analogo principio contabile internazionale in tema di ricavi.

Sul piano fiscale, la Circolare enuclea i punti salienti che dovrebbero essere tenuti in considerazione in sede di definizione della disciplina di coordinamento tra le novità contabili dell'OIC 34 e le regole di determinazione dell'imponibile Ires e Irap.

### **✓ FAQ Agenzia delle Entrate relativa alla nuova disciplina del Patent Box – Comunicazione possesso della documentazione**

Con riferimento alla disciplina del Patent Box ed all'onere di comunicare il possesso della documentazione idonea nella dichiarazione dei redditi, relativa al periodo d'imposta per il quale il contribuente beneficia della citata agevolazione, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato una nuova faq.

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che il contribuente ha l'onere di comunicare annualmente, in vigenza di validità dell'opzione per il nuovo Patent Box, il possesso della documentazione idonea al fine di giovare della c.d. “penalty protection”, barrando la casella 2 dell'apposito rigo della dichiarazione dei redditi.

Viene anche evidenziato che tale onere non viene meno nel caso in cui non si è in possesso di nuovi beni immateriali agevolabili, in relazione ai quali la normativa di riferimento impone di esercitare una nuova opzione.

\*\*\*

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

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