

## Tax | Aggiornamento

### Agosto 2023

#### Sommario

<b>I. PRASSI MINISTERIALE .....</b>	<b>3</b>
<b>CIRCOLARI .....</b>	<b>3</b>
✓ Welfare aziendale – Chiarimenti interpretativi (Circolare n. 23/E del 1 agosto 2023) .....	3
✓ Crediti d'imposta nel settore energetico e aliquote IVA nel settore del gas (Circolare n. 24/E del 2 agosto 2023) .....	3
<b>RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO .....</b>	<b>4</b>
✓ Regime fiscale dei dividendi e delle plusvalenze – OICR UE/SEE (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 409 del 1 agosto 2023).....	4
✓ Tassazione da applicare, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, ai decreti di esproprio con cui è disposto il trasferimento contestuale della proprietà di più beni immobili in favore di un unico beneficiario (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 410 del 1 agosto 2023). .....	4
✓ IVA – Operazioni (cessione di fabbricati quali beni ammortizzabili) escluse dalla formazione del pro-rata di detrazione (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 413 del 3 agosto 2023). .....	5
✓ Applicazione della Convenzione tra Italia e Germania nei confronti di una <i>partnership</i> tedesca fiscalmente trasparente, in relazione alla plusvalenza da cessione di una partecipazione in società italiana (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 418 del 16 agosto 2023). .....	5
✓ Redditi di capitale distribuiti in costanza di partecipazione ad un FIA – Additional Amount (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 420 del 25 agosto 2023). .....	6
✓ Definizione agevolata delle liti pendenti – Atti oggetto delle controversie definibili e ricadute dichiarative (Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 422 del 30 agosto 2023 e Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 423 del 30 agosto 2023). .....	6
<b>RISOLUZIONI .....</b>	<b>7</b>
✓ Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello “F24 Versamenti con elementi identificativi” (F24 ELIDE), delle somme dovute per la regolarizzazione delle cripto-attività e dei relativi redditi, di cui all’art. 1, commi da 138 a 142, della Legge di Bilancio 2023 (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 50/E del 9 agosto 2023) .....	7
<b>PROVVEDIMENTI .....</b>	<b>7</b>

- ✓ Disposizioni di attuazione per la regolarizzazione delle cripto-attività e dei relativi redditi (Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 290480 del 7 agosto 2023)

7

#### **CONSULENZE GIURIDICA .....8**

- ✓ Dichiarazioni fiscali - Sottoscrizione e conservazione - Non idoneità delle firme elettroniche semplici - Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 e DM 17 giugno 2014 (Consulenza giuridica Agenzia delle Entrate n. 1 del 30 agosto 2023) .....8

#### **II. AGGIORNAMENTO NORMATIVO..... 8**

- ✓ Legge di conversione del D.L. n. 57 del 29 maggio 2023 in tema di misure urgenti per gli enti territoriali per garantire l'attuazione del PNNR e per il settore energetico (Legge di conversione n. 95 del 26 luglio 2023).....8
- ✓ Decreto Legge Omnibus: principali novità fiscali (D.L. n. 104 del 10 agosto 2023) .....8

#### **III. AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE..... 10**

- ✓ Onere della prova per il contribuente che impugni il rigetto dell'istanza nelle liti da rimborso delle imposte sul reddito (Corte di Cassazione, sent. n. 18644 del 3 luglio 2023).....10
- ✓ Ai fini del rimborso dell'IVA originariamente versata su operazioni esenti, l'accertamento definitivo che recupera il registro rappresenta il presupposto per la restituzione (Corte di Cassazione sent. n. 25013 del 22 agosto 2023) .....10
- ✓ Esclusione della spettanza del credito di cui all'art. 165 del TUIR per le imposte assolte all'estero in caso di omessa presentazione della dichiarazione (Corte di Cassazione, ordinanza n. 23190 del 31 luglio 2023) .....10
- ✓ Inapplicabilità della normativa in tema di *dividend washing* al reddito di partecipazione agli utili del socio di società di persone (Corte di Cassazione, sent. n. 23652 del 2 agosto 2023) .....11

#### **IV. CIRCOLARI ASSONIME..... 11**

- ✓ Circolare n. 22/2023 - L'attribuzione delle posizioni fiscali soggettive in caso di scissione alla luce di alcuni documenti di prassi e di una sentenza della Cassazione  
11
- ✓ Circolare n. 23/2023 - Tassazione dei soggetti non residenti, con riferimento alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società ed enti non residenti il cui valore è prevalentemente costituito da immobili situati nel territorio nazionale .....12

## I. PRASSI MINISTERIALE

### CIRCOLARI

✓ **Welfare aziendale – Chiarimenti interpretativi ([Circolare n. 23/E del 1 agosto 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 23 del 1 agosto 2023 ha fornito alcuni chiarimenti circa l'ambito oggettivo, soggettivo e le modalità applicative del D.L. n. 48 del 4 maggio 2023 ("**Decreto Lavoro**"), che è intervenuto nuovamente sulle agevolazioni in materia di reddito di lavoro dipendente.

In particolare, con tale norma, il legislatore ha previsto un innalzamento a 3.000 euro del limite di esenzione dei *fringe benefit* (ex art. 51 comma 3 del D.P.R. n. 917 del 22 dicembre 1986 ("**TUIR**") in via "ordinaria" pari a 258,23 euro), esclusivamente a favore dei lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico e limitatamente al periodo d'imposta 2023.

Tra i vari chiarimenti forniti, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'agevolazione:

- (i) sotto il profilo soggettivo si rivolge ai lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico, che non abbiano un reddito superiore a 2.840,51 euro (ovvero a 4.000 euro per i figli di età non superiore a 24 anni). Il superamento o meno del limite di reddito va verificato alla data del 31 dicembre 2023;
- (ii) si applica in misura piena a ogni genitore, titolare di reddito di lavoro dipendente e/o assimilato, anche in presenza di un solo figlio, purché lo stesso sia fiscalmente a carico di entrambi;
- (iii) non si applica in relazione alle somme pagate per le utenze dal lavoratore dipendente nel 2023, riferite a consumi di competenza del 2022, che hanno già beneficiato della soglia di esenzione dei *fringe benefit* per il 2022.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che la dichiarazione con cui il lavoratore dichiara di avere diritto all'agevolazione può essere effettuata secondo modalità concordate con il datore di lavoro.

✓ **Crediti d'imposta nel settore energetico e aliquote IVA nel settore del gas ([Circolare n. 24/E del 2 agosto 2023](#))**

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 24 del 2 agosto 2023 ha fornito chiarimenti in tema di crediti d'imposta nel settore energetico e aliquote IVA nel settore del gas.

Il documento di prassi ricorda che i crediti d'imposta relativi al II trimestre 2023 sono utilizzabili entro il 31 dicembre 2023, esclusivamente in compensazione, e che i crediti d'imposta relativi al I trimestre 2023 nonché quelli concernenti il II trimestre 2023 non possono essere chiesti a rimborso.

Ai fini della verifica del presupposto per l'accesso ai benefici per imprese energivore e non energivore, non rientra nella nozione di "sussidio" il credito d'imposta riconosciuto per il trimestre precedente.

Qualora dovessero subentrare conguagli per la rettifica di dati effettivi, risultati errati, l'impresa che abbia fruito del credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica in misura maggiore rispetto a quella risultante dal conguaglio deve procedere riversare il maggior importo utilizzato in compensazione, aumentato degli interessi nel frattempo maturati. Diversamente, l'impresa che abbia utilizzato il credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica in misura minore rispetto a quella risultante dal conguaglio per la rettifica può, al ricorrere di tutti gli altri presupposti previsti dalla norma, fruire in compensazione del maggior credito d'imposta spettante, fermo restando il termine ultimo di utilizzo in compensazione.

I crediti d'imposta in questione:

- (i) non sono soggetti ai limiti annui per l'utilizzo in compensazione;
- (ii) non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile IRAP e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 (deducibilità degli interessi passivi) e 109, comma 5, TUIR (deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi);
- (iii) sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano a oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo – tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive – non determini il superamento del costo sostenuto.

La Circolare si sofferma anche sulla riduzione dell'aliquota IVA nella misura ridotta del 5% applicabile alle forniture di gas metano per combustione, stabilita fino al III trimestre di quest'anno. La stessa conferma che l'aliquota IVA del 5% è applicabile, in via temporanea:

- (i) sia alle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 10%;
- (ii) sia a quelle per usi civili (che superano il limite annuo di 480 metri cubi) e industriali ordinariamente assoggettate all'aliquota del 22%.

## RISPOSTE ALLE ISTANZE DI INTERPELLO

- ✓ **Regime fiscale dei dividendi e delle plusvalenze – OICR UE/SEE ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 409 del 1 agosto 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate con la risposta ad Interpello n. 409 del 1 agosto 2023 ha dichiarato che un fondo comune lussemburghese costituito nella forma di SCSp ("*société en commandite spéciale*"), il cui *general partner* è una società autorizzata alla gestione dei fondi di investimento alternativi, ossia soggetta a forme di vigilanza ai sensi della direttiva AIFM, beneficia del regime di esenzione da ritenuta sui dividendi distribuiti da società direttamente partecipate e residenti in Italia (art. 27, comma 3 D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973).

Al fine di ottenere la non applicazione della ritenuta sui dividendi, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il fondo deve presentare alla società partecipata residente una documentazione idonea ad attestare la sussistenza dei requisiti, in particolare:

- (i) l'autocertificazione attestante l'istituzione del fondo in Lussemburgo;
- (ii) l'autocertificazione attestante la residenza del gestore in Lussemburgo;
- (iii) copia della certificazione rilasciata dall'Autorità di vigilanza attestante l'iscrizione del gestore, ai sensi della direttiva AIFM, presso la stessa e il suo *status* di soggetto sottoposto a vigilanza.

- ✓ **Tassazione da applicare, ai fini delle imposte ipotecaria e catastale, ai decreti di esproprio con cui è disposto il trasferimento contestuale della proprietà di più beni immobili in favore di un unico beneficiario ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 410 del 1 agosto 2023](#)).**

L'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sulla corretta tassazione da applicare ai decreti di esproprio ai fini dell'imposta ipotecaria e catastale che comportano il trasferimento contestuale di più beni immobili a favore di un unico beneficiario.

Richiamando la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 254/E del 31 luglio 2022 e la Circolare INPS n. 257/T del 4 novembre 1998, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali, i decreti di esproprio che prevedono distinti trasferimenti immobiliari in capo a soggetti diversi sono qualificabili come "*atti plurimi*" e pertanto vanno applicate le imposte a ciascun trasferimento.

Secondo l'Agenzia delle Entrate anche i decreti di esproprio che comportano il trasferimento contestuale di più beni immobili a favore di un unico beneficiario scontano tante imposte ipotecarie e catastali, nella misura fissa di 50 euro, quanti sono i trasferimenti,

in quanto “*referibili a soggetti e beni espropriati distinti e autonomi, indipendentemente dalla valenza ai fini catastali viene conferita alla nozione di ditta proprietaria*”.

- ✓ **IVA – Operazioni (cessione di fabbricati quali beni ammortizzabili) escluse dalla formazione del pro-rata di detrazione ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 413 del 3 agosto 2023](#)).**

L’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di pro-rata di detrazione IVA, dichiarando che le cessioni di fabbricati qualificati come “*beni ammortizzabili*”, in base ai criteri stabiliti ai fini delle imposte dirette e diversi da quelli c.d. “*merce*” (art. 92 del TUIR) o “*patrimoniali*” (art. 90 del TUIR), non concorrono alla formazione del calcolo del pro-rata di detrazione IVA.

Richiamando la sentenza del 6 marzo 2008 (causa C-98/07) della Corte di Giustizia UE e l’art. 174, par. 2, lett. a) della Direttiva IVA, l’Agenzia delle Entrate ha dichiarato che nel calcolo del pro-rata di detrazione non si deve tener conto dell’importo del volume d’affari relativo alle cessioni di “*beni d’investimento*” utilizzati dal soggetto passivo nella sua impresa, in quanto le suddette cessioni potrebbero “*falsarne il significato reale nella misura in cui essi non riflettano l’attività professionale del soggetto passivo*”.

Infine, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che per l’individuazione dei “*beni strumentali ammortizzabili*” si deve aver riguardo ai “*criteri per essi disposti ai fini delle imposte dirette*”.

- ✓ **Applicazione della Convenzione tra Italia e Germania nei confronti di una *partnership* tedesca fiscalmente trasparente, in relazione alla plusvalenza da cessione di una partecipazione in società italiana ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 418 del 16 agosto 2023](#)).**

L’Agenzia delle Entrate si è pronunciata in relazione alla tassazione della plusvalenza realizzata da una holding di diritto tedesco costituita in forma di *Kommanditgesellschaft* (“**KG**”) a seguito della cessione del 100% del capitale sociale in una s.r.l. fiscalmente residente in Italia. Da un punto di vista civilistico la KG è assimilabile ad una s.a.s. italiana e sotto il profilo fiscale, la stessa è considerata trasparente (con la conseguenza che i redditi prodotti sono imputati proporzionalmente ai soci).

Ai sensi dell’art. 13 par. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra Italia e Germania, gli utili derivanti dall’alienazione di partecipazioni “*sono imponibili soltanto nello Stato contraente di cui l’alienante è residente*”. Pertanto, il reddito dovrebbe essere imponibile soltanto in Germania (Stato di residenza del cedente). Il dubbio da parte dell’istante trae origine dal fatto che le Convenzioni contro le doppie imposizioni normalmente non si applicano alle *partnership*, considerata la loro peculiare condizione di “*trasparenza fiscale*”.

Il Protocollo aggiuntivo della Convenzione Italia-Germania, al paragrafo 2, afferma che “*una società di persone è considerata residente dello Stato contraente in base all’articolo 4, paragrafo 1, qualora sia stata costituita in conformità della legislazione di detto Stato o abbia in tale Stato l’oggetto principale della propria attività. Tuttavia, le limitazioni al diritto di imposizione dell’altro Stato contraente contenute negli articoli da 6 a 23 sono applicabili soltanto nella misura in cui i redditi provenienti da questo Stato o il patrimonio ivi situato sono assoggettati all’imposta del primo Stato*”.

Nel caso di specie, il reddito della *partnership* viene tassato interamente nello Stato di residenza dell’ente (Germania) da parte di una partecipante munita di certificato di residenza in Germania, pertanto, la plusvalenza derivante dalla cessione della partecipazione totalitaria nella s.r.l. deve essere assoggettata a imposizione esclusivamente in Germania.

- ✓ **Redditi di capitale distribuiti in costanza di partecipazione ad un FIA – Additional Amount** ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 420 del 25 agosto 2023](#)).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito la qualificazione degli interessi da equalizzazione (c.d. *additional amount*) – specie nel caso dei fondi comuni d'investimento alternativi (FIA) di tipo chiuso – che vengono corrisposti al fondo dai “nuovi investitori” e distribuiti dal fondo stesso agli “investitori precedenti”.

Di norma, il regolamento o l'atto istitutivo degli organismi di investimento collettivo di tipo chiuso prevede che, durante il periodo di sottoscrizione, l'adesione dei partecipanti possa avvenire in più fasi. In questi casi, per garantire parità di trattamento fra nuovi investitori e investitori iniziali, il regolamento prevede anche che i nuovi entrati debbano versare un importo addizionale corrispondente a un dato tasso di interesse calcolato sulle somme che essi avrebbero dovuto versare se avessero sottoscritto il FIA alla data di ammissione iniziale degli investitori precedenti.

L'interesse di equalizzazione non aumenta la quota di partecipazione al fondo di chi lo effettua, non qualificandosi dunque come un apporto di capitale e non riducendo il residuo impegno assunto a versare il capitale su richiesta del gestore. Tale importo viene, invece, distribuito agli investitori precedenti, in proporzione alla quota di ciascuno.

Sul piano economico e finanziario, pertanto, gli interessi da equalizzazione hanno la funzione di riconoscere agli investitori preesistenti una remunerazione per aver impiegato le proprie risorse finanziarie nel fondo comune per un arco temporale più lungo rispetto agli investitori successivi.

L'Agenzia delle Entrate giunge dunque alla conclusione che tale *additional amount* abbia la natura di un provento distribuito dal fondo, tassabile nell'ambito dell'art. 44, comma 1, lettera g) del TUIR. Di conseguenza il gestore del fondo italiano, o il soggetto che interviene nella riscossione del provento, applica la ritenuta prevista dall'art. 26-*quinquies* del D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973 nei confronti degli investitori italiani e di quelli esteri non “white list”; ritenuta che per gli investitori non imprenditori residenti è operata a titolo d'imposta se l'emittente è un fondo istituito nel Paese dell'Unione o in un Paese dello Spazio Economico Europeo (SEE) con gestore vigilato, altrimenti è d'acconto.

Se il fondo, come nel caso della risposta dell'Agenzia, è istituito all'estero, la tassazione opera solo nei confronti degli investitori italiani.

- ✓ **Definizione agevolata delle liti pendenti – Atti oggetto delle controversie definibili e ricadute dichiarative** ([Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 422 del 30 agosto 2023](#) e [Risposta Interpello Agenzia delle Entrate n. 423 del 30 agosto 2023](#)).

Con due risposte ad Interpello l'Agenzia delle Entrate ha fornito delucidazioni in relazione alla possibilità, aderendo alla definizione delle liti pendenti (introdotta dalla Legge di Bilancio 2023), di “rigenerare” un credito IVA.

Nella risposta ad interpello n. 422, l'istante aveva ricevuto una richiesta di recupero di un credito di imposta indebitamente utilizzato in compensazione nell'anno 2020 in misura eccedente il limite di 1.000.000 di euro.

L'Agenzia afferma innanzitutto che le controversie aventi ad oggetto atti di recupero d'imposta indebitamente utilizzati rientrano nel perimetro applicativo della norma e, pertanto, risultano definibili. Il contribuente può pertanto definire la lite versando un importo pari al 90% del valore della controversia. Si ribadisce, inoltre, che la definizione si raggiunge con la presentazione della domanda e il versamento della prima rata o dell'intero importo entro il 30 settembre 2023, ma che il perfezionamento è condizionato all'esito del controllo eseguito dall'ufficio (che potrebbe anche venir meno in caso di diniego, da notificarsi entro il 30 settembre 2024).

Il versamento delle somme dovute nell'ambito della definizione agevolata della lite pendente ha il solo fine di definire la controversia instaurata. Ove il contribuente voglia "rigenerare" il credito IVA da recuperare successivamente in detrazione nella prima liquidazione periodica o nella dichiarazione annuale, dovrà procedere al pagamento dell'imposta indicata nell'atto di recupero e rinunciare alla controversia con riferimento alla medesima imposta. Solo a seguito del versamento dell'imposta dovuta, sarà possibile la definizione delle sole sanzioni collegate al tributo e degli interessi mediante la presentazione della domanda. In questo modo egli potrà riportare il credito IVA riversato, corrispondente a quanto indicato nell'atto di recupero, nella propria dichiarazione IVA 2024 per il periodo di imposta 2023.

Alle medesime conclusioni l'Agenzia delle Entrate giunge nella risposta ad Interpello n. 423.

## RISOLUZIONI

- ✓ **Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE), delle somme dovute per la regolarizzazione delle crypto-attività e dei relativi redditi, di cui all'art. 1, commi da 138 a 142, della Legge di Bilancio 2023 ([Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 50/E del 9 agosto 2023](#))**

Sono istituiti i codici tributo per il versamento, tramite modello "F24 Versamenti con elementi identificativi" (F24 ELIDE), delle somme dovute per la regolarizzazione delle crypto-attività e dei relativi redditi realizzati entro il 31 dicembre 2021 ex art. 1 commi 138-142 della Legge di Bilancio 2023. Vengono quindi introdotti i seguenti codici tributo:

- (i) "1718", denominato "Emersione delle crypto-valute – articolo 1, commi da 138 a 142, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 - Sanzione per violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale";
- (ii) "1719", denominato "Emersione delle crypto-attività - articolo 1, commi da 138 a 142, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 - Imposta sostitutiva dovuta sui valori delle crypto-attività oggetto dell'istanza di regolarizzazione".

Per il versamento delle somme dovute è esclusa la compensazione ex art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 9 luglio 1997. Il versamento della sanzione ridotta e dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato entro il 30 novembre 2023.

## PROVVEDIMENTI

- ✓ **Disposizioni di attuazione per la regolarizzazione delle crypto-attività e dei relativi redditi ([Provvedimento Agenzia delle Entrate n. 290480 del 7 agosto 2023](#))**

L'Agenzia delle Entrate ha approvato il modello e le relative istruzioni per l'istanza di regolarizzazione delle crypto-attività di cui all'art. 1, commi da 138 a 142, della Legge di Bilancio 2023 da parte delle persone fisiche, agli enti non commerciali e alle società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del TUIR residenti in Italia.

L'oggetto della richiesta di regolarizzazione sono le crypto-attività rappresentate da crypto-valute, comprese quelle oggetto e/o derivanti dall'attività di *staking*:

- (i) detenute entro la data del 31 dicembre 2021, che non sono indicate nel quadro RW del modello Redditi; e/o
- (ii) i redditi sulle stesse realizzati entro la medesima data la cui indicazione nella dichiarazione annuale dei redditi è stata omessa.

Possono pertanto essere oggetto di regolarizzazione sia le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale sia le violazioni degli obblighi di dichiarazione ai fini delle imposte sui redditi.

L'istanza deve essere presentata all'Agenzia delle Entrate entro il 30 novembre 2023, allegando la quietanza del versamento e la relazione di accompagnamento.

## CONSULENZE GIURIDICA

- ✓ **Dichiarazioni fiscali - Sottoscrizione e conservazione - Non idoneità delle firme elettroniche semplici - Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322 e DM 17 giugno 2014 ([Consulenza giuridica Agenzia delle Entrate n. 1 del 30 agosto 2023](#))**

Con la prima risposta a consulenza giuridica dell'anno, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'utilizzo di una firma elettronica "semplice", e dunque non qualificata, digitale o avanzata, non è idonea a sottoscrivere documenti informatici rilevanti ai fini fiscali (in particolare le dichiarazioni fiscali che devono essere conservate dai contribuenti).

Secondo quanto disposto dall'art. 2 del D.M. del 17 giugno 2014, infatti, ai fini tributari, la formazione, l'emissione, la trasmissione, la conservazione, la copia, la duplicazione, la riproduzione, l'esibizione, la validazione temporale e la sottoscrizione dei documenti informatici, avvengono nel rispetto delle regole tecniche adottate ai sensi dell'art. 71 del D.Lgs. n. 82 del 7 marzo 2005.

Si ricorda che le linee guida emanate dall'Agenzia per l'Italia digitale in attuazione del predetto art. 71 stabiliscono che, in caso di documento informatico formato mediante l'utilizzo di strumenti software o servizi *cloud*, l'immodificabilità e l'integrità del documento sono garantite dall'apposizione di una firma elettronica qualificata, di una firma digitale o di un sigillo elettronico qualificato o firma elettronica avanzata.

## II. AGGIORNAMENTO NORMATIVO

- ✓ **Legge di conversione del D.L. n. 57 del 29 maggio 2023 in tema di misure urgenti per gli enti territoriali per garantire l'attuazione del PNNR e per il settore energetico ([Legge di conversione n. 95 del 26 luglio 2023](#))**

La L. n. 95 del 26 luglio 2023, converte con modificazioni il D.L. n. 57 del 29 maggio 2023, in tema di misure urgenti per gli enti territoriali, nonché per garantire la tempestiva attuazione del Piano nazionale di ripresa e resilienza e per il settore energetico.

Tra le principali novità, all'art. 3-ter comma 8 è stato richiesto alle Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente di definire i prezzi minimi garantiti, ovvero le integrazioni dei ricavi conseguenti alla partecipazione al mercato elettrico, per la produzione da impianti alimentati da biogas e biomassa, che beneficino di incentivi in scadenza entro il 31 dicembre 2027 o che, entro il medesimo termine, rinuncino agli incentivi per aderire al regime previsto dal decreto.

- ✓ **Decreto Legge Omnibus: principali novità fiscali ([D.L. n. 104 del 10 agosto 2023](#))**

Il D.L. n. 104 del 10 agosto 2023 pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 186 del 10 agosto 2023 e in vigore dall'11 agosto 2023 ("**Decreto Omnibus**"), in attesa di conversione, introduce le seguenti disposizioni di carattere fiscale:

### (i) **Credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo nella microelettronica**

L'art. 5 del Decreto Omnibus istituisce un nuovo credito d'imposta per le imprese che effettuano investimenti in progetti di ricerca e sviluppo relativi al settore dei semiconduttori. Sono ammissibili al credito d'imposta i costi elencati nell'art. 25 par. 3 del Regolamento UE n. 651 del 17 giugno 2014, ad esclusione delle spese relative agli immobili, sostenuti dall'11 agosto 2023 e fino al 31 dicembre 2027.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite il modello F24 dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento dei costi.

L'utilizzo in compensazione è subordinato al rilascio di una certificazione, da parte di soggetti qualificati, attestante l'effettivo sostenimento dei costi e la corrispondenza degli stessi alla documentazione contabile predisposta dai soggetti beneficiari. Per la fruizione dell'incentivo, le imprese sono tenute a richiedere la certificazione delle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 23 co. 2-5 del D.L. n. 73 del 21 giugno 2022.

## **(ii) Superbonus “villette”**

L'art. 24 Decreto Omnibus ha esteso dal 30 settembre 2023 al 31 dicembre 2023 il termine finale entro cui le persone fisiche che non agiscono nell'ambito d'attività d'impresa possono beneficiare del superbonus 110% in relazione alle spese agevolate sostenute per interventi sulle c.d. “villette”. La condizione di accesso all'agevolazione rimane la stessa: al 30 settembre 2022 devono già essere stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo (art. 119, comma 8-bis, D.L. n. 34 del 19 maggio 2020).

## **(iii) Interventi edilizi - crediti di imposta inutilizzati**

L'art. 25 del Decreto Omnibus introduce un nuovo adempimento nei casi di opzione per la cessione dei crediti o lo sconto sul corrispettivo. I cessionari dei crediti d'imposta che si trovano in situazioni di inutilizzabilità, diverse da quelle dell'avvenuta scadenza dei termini per l'impiego in compensazione, dovranno segnalarlo all'Agenzia delle Entrate entro 30 giorni dall'avvenuta conoscenza dell'evento che l'ha determinata. Nel caso in cui la conoscenza dell'evento che ha determinato la non utilizzabilità del credito sia avvenuta prima del 1° dicembre 2023, la comunicazione deve essere effettuata entro il 2 gennaio 2024. La mancata comunicazione entro i termini previsti comporta l'applicazione di una sanzione amministrativa pari a 100 euro.

## **(iv) Imposta straordinaria sugli extraprofitti delle banche**

L'art. 26 del Decreto Omnibus introduce per il solo anno 2023 una nuova imposta destinata a incidere sull'incremento dei margini tratti dalle banche per effetto del rialzo dei tassi d'interesse.

L'imposta straordinaria è determinata applicando un'aliquota pari al 40% sul maggior valore tra i seguenti:

- a. l'ammontare del margine di interesse relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 che eccede per almeno il 5% il margine di interesse nell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022;
- b. l'ammontare del margine di interesse relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1 gennaio 2024 che eccede per almeno il 10% il margine di interesse nell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.

L'imposta straordinaria è dovuta, in ogni caso, fino a concorrenza di una quota pari allo 0,1% del valore dell'attivo relativo all'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023.

È prevista l'indeducibilità dell'imposta straordinaria dalle imposte sui redditi e dall'IRAP.

### III. AGGIORNAMENTO GIURISPRUDENZIALE

- ✓ **Onere della prova per il contribuente che impugni il rigetto dell'istanza nelle liti da rimborso delle imposte sul reddito (Corte di Cassazione, sent. n. 18644 del 3 luglio 2023)**

La Corte di Cassazione si è pronunciata in tema di liti per la richiesta di rimborso delle imposte sul reddito. In particolare, è stato dichiarato che il contribuente che impugna il rigetto dell'istanza di rimborso riveste la qualità di *"attore in senso sostanziale"* e pertanto grava su di lui l'onere della prova. Di conseguenza, per qualificare come indebito il versamento eseguito dal sostituto d'imposta *"non è sufficiente la mera allegazione dell'erronea qualificazione del reddito da parte di quest'ultimo, occorrendo la prova che la corretta qualificazione avrebbe escluso l'imposizione fiscale o comportato un'imposizione fiscale meno gravosa"*.

Nel caso di specie, i sostituti d'imposta ricorrono a seguito del silenzio rifiuto da parte dell'Agenzia delle Entrate sulla richiesta di rimborso della ritenuta subita sulle somme corrisposte dalla società a seguito del loro recesso.

Secondo la Corte però i ricorrenti non hanno dimostrato se l'erronea qualificazione della categoria reddituale determinasse o meno una tassazione più onerosa.

- ✓ **Ai fini del rimborso dell'IVA originariamente versata su operazioni esenti, l'accertamento definitivo che recupera il registro rappresenta il presupposto per la restituzione (Corte di Cassazione sent. n. 25013 del 22 agosto 2023)**

La Corte di Cassazione si è espressa in tema di rimborso derivante dalla riqualificazione da parte dell'Agenzia delle Entrate tramite accertamento, di una cessione di beni del magazzino in cessione di azienda, con conseguente passaggio dell'operazione, da imponibile IVA, a soggetta ad imposta di registro e, pertanto, esente IVA.

Secondo il precedente consolidato orientamento giurisprudenziale l'accertamento non integra il fatto successivo al versamento rappresentante il "presupposto per la restituzione" di cui parla l'art. 21 del D.Lgs. 546 del 31 dicembre 1992. Il rimborso poteva essere perciò ottenuto solamente se richiesto entro due anni decorrenti dall'originario pagamento dell'IVA a posteriori risultata indebita, e non dall'accertamento dell'ufficio. In termini concreti, il rimborso di fatto non spettava mai per decorrenza dei termini.

Tale prassi era già censurata da diverse pronunce della Corte di Giustizia, che avevano statuito il principio secondo cui l'ottenimento del rimborso non deve essere eccessivamente arduo, già recepito, seppur in modo compresso, nell'ordinamento interno. Il precedente consolidato orientamento e la conseguente prassi sono stati in definitiva superati con la sentenza n. 25013 del 22 agosto 2023, in cui la Corte ha affermato il principio di diritto secondo cui l'accertamento definitivo rappresenta il *"presupposto per la restituzione"* citato dall'art. 30-ter del D.P.R. n. 633 del 26 ottobre 1972, che nel frattempo è stato introdotto dalla L. n. 205 del 27 dicembre 2017.

- ✓ **Esclusione della spettanza del credito di cui all'art. 165 del TUIR per le imposte assolute all'estero in caso di omessa presentazione della dichiarazione (Corte di Cassazione, ordinanza n. 23190 del 31 luglio 2023)**

L'art. 165 comma 8 del TUIR prevede che *"la detrazione non spetta in caso di omessa presentazione della dichiarazione o di omessa indicazione dei redditi prodotti all'estero nella dichiarazione presentata"*.

Nell'ordinanza n. 23190 del 31 luglio 2023 la Corte di Cassazione fornisce una interpretazione rigida dell'art. menzionato, statuendo il principio secondo cui il credito di imposta spettante per l'imposta assoluta all'estero ex art. 165 del TUIR è precluso quando la dichiarazione è omessa, anche nelle situazioni in cui l'omissione risulta legittima.

Nel caso di specie l'istanza di rimborso riguardava le ritenute effettuate dal datore di lavoro sulle prestazioni di lavoro dipendente rese in Congo da un lavoratore italiano. Il lavoratore, non avendo conseguito redditi ulteriori rispetto a quello di lavoro dipendente indicato nel CUD, e considerato che la certificazione unica rilasciata dal datore di lavoro comportava un pieno effetto sostitutivo della dichiarazione, risultava esonerato dall'obbligo di presentare la dichiarazione. La presentazione della dichiarazione è stata ritenuta condizione per la fruizione della detrazione anche nel caso, quale quello di specie, in cui il contribuente non è obbligato alla presentazione. La conseguenza è stato il diniego nei confronti all'istante del riconoscimento alla detrazione.

- ✓ **Inapplicabilità della normativa in tema di *dividend washing* al reddito di partecipazione agli utili del socio di società di persone (Corte di Cassazione, sent. n. 23652 del 2 agosto 2023)**

La Corte di Cassazione ha chiarito che deve escludersi l'applicabilità della normativa in tema di *dividend washing* di cui all'art. 109 del TUIR, commi da 3-*bis* a 3-*quinquies*, ad una minusvalenza su partecipazione in società di persone.

Nel caso di specie la minusvalenza realizzata atteneva ad una partecipazione in società in accomandita semplice. In applicazione del principio di trasparenza di cui all'art. 5 TUIR, il reddito della società di persone era stato considerato reddito del socio, e perciò imputato a quest'ultimo, che lo aveva inserito nella propria dichiarazione dei redditi come reddito di partecipazione.

Difettando il presupposto della sussistenza di dividendi non tassati ai fini dell'applicazione della normativa in tema di *dividend washing*, deve escludersi l'applicabilità di quest'ultima.

La Corte ha inoltre precisato che la circostanza per cui la partecipante sia una società di capitali non muta il quadro di riferimento in quanto il reddito di partecipazione agli utili del socio di società di persone è reddito proprio del contribuente anche ai fini IRES.

#### IV. CIRCOLARI ASSONIME

- ✓ **Circolare n. 22/2023 - L'attribuzione delle posizioni fiscali soggettive in caso di scissione alla luce di alcuni documenti di prassi e di una sentenza della Cassazione**

La Circolare Assonime analizza l'attribuzione delle posizioni fiscali soggettive in caso di scissione societaria a fronte degli interventi interpretativi forniti dall'Agenzia delle Entrate e della giurisprudenza di legittimità.

Assonime si sofferma sulle indicazioni fornite nella Circolare dell'Agenzia Entrate n. 31 del 1° agosto 2022 che hanno innovato le modalità da seguire ai fini dell'applicazione del cd. test di vitalità (ex art. 173, comma 10, del TUIR), sulla risposta ad Interpello dell'Agenzia delle Entrate n. 353 del 20 giugno 2023 relativa ad una scissione parziale che vede coinvolte imprese aderenti al medesimo consolidato fiscale e sulla risposta n. 383 del 31 marzo dello stesso anno che, sempre in tema di scissione parziale, fornisce indicazioni sul criterio di ripartizione del credito IRAP maturato dalla società scissa prima della operazione di scissione.

Si fa cenno, infine, alla sentenza della Cassazione n. 3591 del 6 febbraio 2023 secondo cui la scissione parziale della consolidante, non interruttiva del consolidato, potrebbe comunque comportare il trasferimento alla beneficiaria di una quota delle perdite maturate in vigenza del regime di consolidato.

- ✓ **Circolare n. 23/2023 - Tassazione dei soggetti non residenti, con riferimento alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società ed enti non residenti il cui valore è prevalentemente costituito da immobili situati nel territorio nazionale**

La Circolare illustra le principali problematiche applicative che attengono all'ambito di operatività delle nuove disposizioni in tema di tassazione dei soggetti non residenti, con riferimento al "reddito prodotto in Italia" e costituito dalle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società ed enti non residenti il cui valore derivi, per più della metà, da immobili situati nel territorio dello Stato, chiarendone la ratio e la conformità al Modello OCSE di Convenzione.

La Circolare si sofferma sulla trattazione del presupposto giuridico, il quale risulta integrato soltanto in caso di realizzo di redditi diversi derivanti dalla cessione a titolo oneroso delle partecipazioni e non anche in caso di realizzo di redditi di capitale in ipotesi di recesso del socio/investitore, liquidazione della società e simili, e sui criteri di verifica della soglia di prevalenza degli immobili.

Viene, inoltre, chiarito che queste nuove disposizioni non sono applicabili agli organismi di investimento collettivo del risparmio (c.d. OICR) che sono istituiti in un Paese dell'Unione o in un Paese dello SEE in conformità con le direttive UCITs o AIFM nei confronti dei quali, e a prescindere dalla loro forma giuridica, resta confermato l'ordinario regime di esenzione. In questo contesto, si analizzano altresì gli aspetti problematici relativi al trattamento riservato a quegli investitori esteri - che non sono OICR o, comunque, sono OICR diversi da quelli UE/SEE - con riferimento alle plusvalenze dagli stessi realizzate a seguito della cessione di eventuali quote di OICR immobiliari in loro possesso.

\*\*\*

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

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