



Le novità in ambito di:

◆ news dall'Agenzia delle Entrate

★ giurisprudenza

✓ IMPOSTE DIRETTE

✓ IVA E IMPOSTE INDIRECTE

✓ EXPATRIATES & GLOBAL MOBILITY



Vuoi ricevere la TaxNews e altre notizie da BDO  
direttamente via email?  
Iscriviti alle nostre mailing list.

 Imposte dirette

- ◆ Decreto Legislativo n. 19 del 2 marzo 2023 - Attuazione della Direttiva UE 2019/2121 che modifica la Direttiva UE 2017/1132 con riguardo alla trasformazioni, fusioni e scissioni transfrontaliere
- ◆ Disegno di legge delega di riforma fiscale del 16 marzo 2023
- ◆ Decreto legge n. 34 del 30 marzo 2023 - Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali (c.d. decreto bollette)
- ◆ Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 20.03.2023 - Legge 29 dicembre 2022, n. 197, (legge di bilancio 2023) - "Tregua fiscale" - Ulteriori chiarimenti interpretativi
- ◆ Risposta a interpello n. 233 del 1.03.2023 - Valutazione antiabuso di una scissione nell'ambito di spin-off immobiliare
- ◆ Risposta a interpello n. 235 del 2.3.2023 - Costi di transazione imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione
- ◆ Risposta a interpello n. 241 del 6.03.2023 - Credito d'imposta per impresa «non energivora» e fusione
- ◆ Risposta a interpello n. 256 - Esenzione della remunerazione derivante da partecipazioni avente i requisiti per l'applicazione del regime della Direttiva «madre-figlia»
- ◆ Risposta a interpello n. 260 del 21 marzo 2023 - conferimento a favore di neocostituita, cessione della partecipazione e stipula di un contratto di affitto a favore della cessionaria
- ◆ Risposta a interpello n. 264 del 21.03.2023 - Imputazione temporale della sopravvenienza attiva derivante da sentenza ai fini IRES e IRAP
- ◆ Provvedimento n. 89458/23 - maggiorazione dell'aliquota di ammortamento per i soggetti operanti nel settore del commercio di prodotti al consumo e al dettaglio
- ★ Cassazione n. 6275 del 2.03.2023 - Invio del questionario da parte dell'Agenzia delle Entrate
- ★ Cassazione n. 6310 del 2.3.2023 - Applicabilità dell'istituto della continuazione
- ★ Cassazione n. 7433 del 15.03.2023 - Nullità della delibera di approvazione del bilancio d'esercizio

 IVA e imposte indirette

- ◆ Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 marzo 2023, protocollo n. 61196/2023 - Promozione dell'adempimento spontaneo in relazione all'invio tardivo delle fatture elettroniche e dei corrispettivi giornalieri telematici
- ◆ Risposta ad interpello n. 182 del 31 gennaio 2023 - Qualificazione delle operazioni di cessione di beni effettuate al prezzo simbolico di 1 Euro
- ◆ Risposta ad interpello n. 253 del 17 marzo 2023 - Chiarimenti in merito alle modalità di versamento dell'IVA relativa ad annualità precedenti da parte di un soggetto non identificato in Italia
- ★ Disegno di legge delega di riforma fiscale del 16 marzo 2023

 Expatriates & Global Mobility

- ◆ Risposta ad interpello n. 246 del 8 Marzo 2023 - La rendita che deriva da una polizza assicurativa sulla vita è esclusa dall'applicazione del regime premiale di cui all'art. 24 - ter del TUIR
- ◆ Risposta ad interpello n. 255 del 17 marzo 2023 - Determinazione della residenza fiscale di una persona fisica ai sensi delle disposizioni contenute nell'articolo 4, paragrafo 4 della Convenzione stipulata tra l'Italia e la Svizzera per evitare le doppie imposizioni

## Decreto Legislativo n. 19 del 2 marzo 2023 - Attuazione della Direttiva UE 2019/2121 che modifica la Direttiva UE 2017/1132 con riguardo alla trasformazioni, fusioni e scissioni transfrontaliere

Lo scorso 22 marzo è entrato in vigore il D. Lgs. n. 19 del 2 marzo 2023, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 56 del 7 marzo 2023, attuativo della direttiva 2019/2121/UE che ha modificato la precedente direttiva 2017/1132/UE relativa alle operazioni di trasformazione, fusione e scissione transfrontaliere.

La nuova disciplina interviene sul codice civile, con l'introduzione di due importanti novità:

- l'art. 2506.1 c.c., disciplinante la nuova fattispecie della scissione mediante scorporo;
- l'art. 2510-bis c.c., in materia di trasferimento della sede statutaria all'estero.

Sono inoltre abrogate le norme del codice civile che riconoscevano ai soci il diritto di recedere dalla società in caso di trasferimento della sede all'estero (artt. 2437, comma 1, lett. c) e 2473, comma 1, secondo periodo, c.c., quest'ultimo limitatamente alle parole "al trasferimento della sede all'estero").

Le citate modifiche al codice civile sono entrate in vigore il 22 marzo con la precisazione, però, che le società che abbiano in precedenza trasferito la sede statutaria all'estero, mantenendo l'iscrizione nel Registro delle imprese, continueranno ad essere regolate dalla legge italiana. Ai fini della giurisdizione e della legge applicabile, inoltre, la loro sede si considera ubicata presso il Registro delle imprese ove abbiano mantenuto l'iscrizione.

La nuova normativa regola le operazioni in ogni loro fase, a partire dal contenuto del relativo progetto, delle relazioni degli amministratori e degli "esperti indipendenti", fino ad arrivare alle modalità di approvazione dell'operazione da parte dei soci ed alle disposizioni in materia di pubblicità ed efficacia, inserendo nel procedimento due passaggi ulteriori previsti dalla direttiva, ossia:

- il rilascio del "certificato preliminare", attestante il rispetto delle procedure e delle formalità che regolamentano l'operazione nello Stato "di partenza";
- l'espletamento del "controllo di legalità" da parte dell'autorità competente nello Stato "di arrivo". Sono altresì introdotte specifiche misure a tutela dei creditori, specie di quelli pubblici, e dei lavoratori.

Quanto ai primi, oltre alla possibilità per i creditori anteriori alla pubblicazione del progetto di opporsi all'operazione (fatte salve alcune specifiche eccezioni), è previsto che, quando dall'operazione risulti una società regolata dalla legge di altro Stato, l'esistenza di debiti nei confronti di amministrazioni o enti pubblici impedisca il rilascio del "certificato preliminare", a meno che essi non siano stati soddisfatti o garantiti. La disposizione è mitigata dalla deroga che consente di ottenere comunque il "certificato preliminare" in presenza di taluni dei suddetti debiti (ad esempio tributari, previdenziali o per sanzioni amministrative dipendenti da reato), sempre che la società non versi in condizioni rivelatrici di una potenziale situazione di crisi; in tal caso, infatti, anche tali debiti devono essere saldati o garantiti.

Rispetto ai lavoratori, invece, la necessità di tutela discende dal fatto che in alcuni Paesi europei sono previste particolari modalità di partecipazione e coinvolgimento dei medesimi nella gestione dell'impresa; occorre, dunque, far sì che la loro posizione sia tutelata anche nell'eventualità in cui la società risultante dall'operazione straordinaria sia disciplinata dalla legge di uno Stato che, come nel caso dell'Italia, non prevede tali forme di partecipazione e coinvolgimento. Sono state, pertanto, introdotte specifiche procedure di negoziazione.

Le nuove disposizioni, ad eccezione delle modifiche al codice civile sopra evidenziate, avranno effetto a decorrere dal 3 luglio 2023 e si applicheranno alle operazioni transfrontaliere ed internazionali con riferimento alle quali, alla suddetta data, nessuna società partecipante abbia ancora "pubblicato" il progetto. In caso contrario, ove si tratti di fusioni transfrontaliere, continueranno ad applicarsi le disposizioni del D. Lgs. 108/2008.

## Disegno di legge delega di riforma fiscale del 16 marzo 2023

Il Consiglio dei Ministri dello scorso 16 marzo ha approvato il Ddl delega di riforma fiscale, da sottoporre all'approvazione del Parlamento, in esito al quale il Governo sarà delegato ad adottare, nei successivi 24 mesi, uno o più decreti legislativi di riordino complessivo della materia: dallo **Statuto dei diritti del contribuente** alla razionalizzazione di tutti i tributi.

Riassumiamo, di seguito, alcuni principi generali contenuti in tale disegno di legge in materia di imposte dirette, rinviando alla sezione Iva della presente TaxNews l'analisi degli aspetti afferenti detto ambito ed, in ogni caso, rinviando ad un successivo momento una analisi più approfondita del provvedimento, una volta che lo stesso sarà definitivamente approvato dal Parlamento.

In particolar modo, per quanto riguarda l'**IRPEF**, detto Ddl prevede: i) la riduzione della pressione fiscale passando da 4 a 3 aliquote e con l'obiettivo della flat tax per tutti; ii) il graduale perseguimento della equità orizzontale prevedendo, nelle more dell'attuazione della revisione di cui al punto precedente, l'individuazione di una unica area di esenzione fiscale e di un medesimo carico impositivo indipendentemente dalle diverse categorie di reddito prodotto; la deducibilità, anche in via forfetaria, delle spese sostenute per la produzione del reddito di lavoro dipendente e assimilato; l'applicazione, in luogo delle aliquote per scaglioni del reddito, di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, con aliquota agevolata, su una base imponibile commisurata all'incremento del reddito del periodo d'imposta rispetto al reddito di periodo più elevato tra quelli relativi ai tre periodi di imposta precedenti.

Quanto all'**IRES**, la revisione del sistema impositivo si baserà sulla riduzione dell'aliquota al ricorrere di due condizioni che andranno verificate nei due periodi di imposta successivi a quello nel quale è stato prodotto il reddito. In particolar modo andrà verificato che: i) una somma corrispondente, in tutto o in parte, al detto reddito sia impiegata in investimenti e in nuove assunzioni; ii) gli utili non siano distribuiti o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'attività d'impresa.

E prevista inoltre: (i) una razionalizzazione e semplificazione dei regimi di riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili, volta a garantire una disciplina omogenea ed un trattamento fiscale uniforme per tutte le possibili fattispecie, al fine di evitare anche possibili arbitraggi fiscali; (ii) un riordino del regime di compensazione delle perdite fiscali sia nell'ambito delle operazioni straordinarie che del regime del consolidato fiscale

Con riferimento all'**IRAP**, il Ddl ne dispone una revisione organica volta all'abrogazione del tributo compensata dalla contestuale istituzione di una sovraimposta determinata con le medesime regole dell'**IRES**.

Il disegno di legge delega si sofferma, infine, anche sulle misure in tema di **accertamento** e di **riscossione**. Quanto al primo, si prevede una semplificazione del procedimento accertativo con implementazione di istituti finalizzati all'adempimento spontaneo dei contribuenti. Quanto alla riscossione, invece, l'obiettivo è quello di semplificarne il processo e di incrementarne l'efficienza ed, allo stesso tempo, rendere più semplici e veloci le procedure di rimborso.

Vengono adottati inoltre principi e criteri direttivi anche per il **contenzioso**, tanto sotto l'aspetto processuale quanto sotto quello organizzativo-strutturale della giustizia tributaria.

Si prevede, da ultimo, una revisione del sistema sanzionatorio tributario, amministrativo e penale con riferimento alle imposte sui redditi, all'IVA e agli altri tributi indiretti, nonché ai tributi degli enti territoriali.

## Decreto legge n. 34 del 30 marzo 2023 - Misure urgenti a sostegno delle famiglie e delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché in materia di salute e adempimenti fiscali (c.d. decreto bollette)

Consiglio dei Ministri dello scorso 28 marzo ha approvato il c.d. Decreto Bollette, pubblicato in G.U. n. 76 del 30/3/2023. Ci soffermiamo, nel seguito ad analizzare alcuni provvedimenti di interesse contenuti nel succitato decreto.

#### **Articolo 4 - Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale**

Detto articolo prevede il riconoscimento, anche per il secondo trimestre 2023, dei crediti d'imposta a favore delle imprese (energivore e non, gasivore e non) per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale. Il credito spetta nella misura del 20% per le imprese energivore/gasivore e non gasivore e nella misura del 10%, invece, per le non energivore.

Il credito d'imposta per l'energia spetta qualora i costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del primo trimestre 2023 ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi (per "sussidio" deve intendersi qualsiasi beneficio economico - fiscale e non - conseguito dall'impresa, a copertura totale o parziale della componente energia elettrica e ad essa direttamente collegata) abbiano subito un incremento superiore al 30 per cento rispetto al medesimo periodo del 2019. Relativamente al gas il beneficio spetta qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al primo trimestre dell'anno 2023, dei prezzi di riferimento del mercato infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici, abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Tali crediti possono essere utilizzati in compensazione nel modello F24 entro il 31 dicembre 2023, non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile IRAP e sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto.

I crediti d'imposta, inoltre, sono cedibili dalle imprese beneficiarie, solo per intero, in favore anche di istituti di credito e altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione (fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni effettuate a favore di banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia).

#### **Articoli 17-23 - Misure in materia di adempimenti fiscali**

Con gli articoli in commento, il Governo interviene sulle definizioni agevolate introdotte dalla Legge di Bilancio 2023, apportando alcune modifiche a detti istituti e prorogandone anche gli originali termini di scadenza. Più in dettaglio, è stato previsto che:

- gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione e gli atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023, divenuti definitivi per mancata impugnazione nel periodo compreso tra il 2 gennaio e il 15 febbraio 2023, siano **definibili in acquiescenza** secondo le modalità previste dalla Legge di bilancio 2023 (art. 1, commi 180 e 181) entro 30 giorni dalla entrata in vigore del nuovo decreto. Resta ferma la definitività per mancata impugnazione degli atti citati in caso di mancata definizione secondo la modalità indicata;
- venga estesa l'adesione agevolata mediante **accordo conciliativo** (introdotta dall'art. 1, commi 206 - 211 della L. di bilancio) anche alle controversie pendenti al 31 gennaio 2023 innanzi alle Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado aventi ad oggetto atti impositivi in cui è parte l'Agenzia delle Entrate;
- gli importo dovuti per avvisi di accertamento ed atti di rettifica e liquidazione **definiti in acquiescenza** nel periodo tra il 2 gennaio e il 31 gennaio 2023 possano essere rideterminati in base alle disposizioni della Legge di bilancio relative alla riduzione delle sanzioni (art. 1, c. 180) e pagamento rateale (art. 1, c. 182);
- per accedere alla **regolarizzazione degli omessi o carenti versamenti** di rate a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo-mediazione e conciliazione giudiziale, la mancata notifica della cartella di pagamento o dell'avviso di intimazione debba riferirsi alla data di entrata in vigore della Legge di bilancio che ha introdotto tale istituto all'art. 1, commi 219 - 221 (1° gennaio 2023);
- la prima scadenza dei versamenti per la **sanatoria delle irregolarità formali**, di cui ai commi 166 - 173 dell'art. 1 della Legge di bilancio, originariamente fissata al 31 marzo 2023 sia prorogato al 31 ottobre 2023. Resta ferma la data del 31 marzo 2024 per il versamento della seconda rata di € 100;

- siano ridefinite le scadenze dei versamenti per fruire del **ravvedimento operoso speciale** di cui ai commi 174 - 178 dell'art. 1 della Legge di bilancio. In dettaglio, il versamento della prima rata deve essere effettuato entro il 30 settembre 2023 (anziché il 31 marzo 2023 originariamente previsto) mentre le rate successive alla prima devono essere versate rispettivamente entro il 31 ottobre 2023, il 30 novembre 2023, il 20 dicembre 2023, il 31 marzo 2024, il 30 giugno 2024, il 30 settembre 2024 ed il 20 dicembre 2024;
- per la **definizione delle liti tributarie pendenti**, di cui ai commi 186 - 205, dell'art. 1 della Legge di bilancio, il termine per la presentazione della domanda e per il pagamento degli importi sia prorogato al 30 settembre 2023 rispetto all'originario 30 giugno 2023. Inoltre, nel caso in cui gli importi dovuti superano mille euro è ammesso il pagamento rateale in un massimo di venti rate di pari importo, di cui le prime tre da versare, rispettivamente, entro il 30 settembre 2023, il 31 ottobre 2023 e il 20 dicembre 2023 e le successive entro il 31 marzo, 30 giugno, 30 settembre e 20 dicembre di ciascun anno. Il termine per la sospensione dei processi è prorogato al 10 ottobre 2023 in luogo dell'originario 10 luglio 2023. E' anche previsto che per le controversie tributarie definibili, i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione, che scadono tra il 1° gennaio 2023 e il 31 ottobre 2023 (rispetto all'attuale 31 luglio 2023), sono sospesi per 11 mesi (originariamente, nove mesi). Quanto all'eventuale diniego alla definizione da parte dell'Agenzia delle Entrate, questo deve essere notificato entro il 30 settembre 2024 contro l'attuale 31 luglio 2024;
- per la **conciliazione agevolata** delle controversie tributarie ex art. 1, commi da 206 a 211 della L. di bilancio e la **rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione**, i termini fissati al 30 giugno 2023 slittano al 30 settembre 2023;

viene infine fornita l'**interpretazione autentica** di alcune disposizioni in materia di ravvedimento operoso speciale e di definizione agevolata degli accertamenti con adesione ed inserita una causa speciale di non punibilità per alcuni reati tributari.

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 6/E del 20.03.2023 - Legge 29 dicembre 2022, n. 197, (legge di bilancio 2023) - "Tregua fiscale" - Ulteriori chiarimenti interpretativi

**1. Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni (commi da 153 a 159, art. 1, L. di bilancio 2023)**

La Circolare chiarisce che le sanzioni al 3% si applicano sull'importo residuo, dato dalla differenza tra l'imposta richiesta con la comunicazione e l'imposta versata. Per determinare l'imposta residua al 1° gennaio 2023, occorre imputare i versamenti effettuati entro il 31 dicembre 2022 in proporzione alle singole voci indicate nella comunicazione per imposta, sanzioni e interessi. Nella determinazione dell'ammontare versato entro il 31 dicembre 2022, la Circolare precisa che deve essere incluso anche l'importo dell'eventuale rata scaduta entro la predetta data ma versata successivamente, entro la scadenza della rata successiva. La Circolare precisa anche che per poter beneficiare della definizione agevolata, che si applica agli avvisi bonari riferiti a qualsiasi periodo di imposta, al 1° gennaio 2023 il contribuente non deve essere incorso in nessuna causa di decadenza ai sensi dell'art. 15-ter del D.P.R. n. 602/1973. Al contrario, nella ipotesi di lieve inadempimento, pure disciplinate dalla norma citata, non si decade dal beneficio, salva l'applicazione delle sanzioni per la carenza e/o il ritardo. La Circolare specifica, poi, che nel caso in cui un contribuente, relativamente alla rata scaduta entro il 31 dicembre 2022, abbia versato la sola imposta, egli non può includere nella definizione agevolata la sanzione dovuta relativa a tale rata, in quanto la sanzione deve essere versata nella misura originariamente prevista, entro la scadenza della rata successiva. Infine, viene precisato che è possibile rateizzare fino ad un massimo di venti rate trimestrali, indipendentemente dall'importo, anche le somme dovute a seguito dei controlli formali ex art. 36-ter del DPR n. 600/1973.

**2. Regolarizzazione delle irregolarità formali (commi da 166 a 173, art. 1, L. di bilancio 2023)**

Con riferimento alla sanatoria degli errori formali, la Circolare precisa che non è necessaria la rimozione della violazione nei casi in cui è la norma sanzionatoria stessa a disporre la sola applicazione della sanzione. Infine, in materia di IVA, il documento di prassi considera formali e, dunque, sanabili, l'invio delle fatture elettroniche allo SDI oltre i termini ordinari a condizione che le stesse siano state correttamente incluse nella liquidazione IVA di competenza, con relativo versamento dell'imposta; l'omesso invio dei corrispettivi elettronici regolarmente memorizzati ed inseriti in contabilità con relativa liquidazione dell'IVA dovuta. Inoltre, anche l'errata indicazione del codice natura, laddove non incida sulla corretta liquidazione dell'imposta, rappresenta una violazione meramente formale.

**3. Ravvedimento operoso speciale delle violazioni tributarie (commi da 174 a 178, art. 1, L. di bilancio 2023)**

La Circolare chiarisce che non è regolarizzabile l'omesso o insufficiente versamento funzionale all'esercizio dell'opzione per la proroga del regime fiscale previsto per i lavoratori impatriati.

La stessa precisa, inoltre, che in caso di ripetute integrazioni dichiarative - successive alla dichiarazione originaria validamente presentata, che rappresenta il dies a quo per la verifica del rispetto dei termini per l'emendabilità - è necessario integrare la dichiarazione originaria, tenendo conto delle modifiche/integrazioni, a favore o a sfavore, intervenute medio tempore. Infine, il documento di prassi conferma che sono ravvedibili le violazioni accertabili ai sensi dell'art. 41-bis del DPR n. 600/1973, purché non già contestate.

**4. Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento (commi da 179 a 185, art. 1, L. di bilancio 2023)**

La Circolare indica che non rientrano in questa misura agevolativa gli atti derivanti da controlli ex art. 36-ter, DPR n. 600/1973, i quali, tuttavia, possono essere oggetto di ravvedimento speciale fino al momento di ricezione della comunicazione dell'esito del controllo. Si chiarisce, inoltre, che non è possibile definire gli atti di contestazione con cui vengono irrogate le sole sanzioni ai sensi dell'art. 16, D.Lgs. n. 472/1997. Infine, quanto ai PVC, a condizione che questi siano stati consegnati entro il 31 marzo 2023, la definizione agevolata può avvenire, sia su domanda del contribuente, ex art. 6, c. 1, D.Lgs. 218/1997, sia su invito dell'ufficio ex art. 5, D.Lgs. n. 218/1997, anche se notificati dopo il 31 marzo 2023, purché sia sottoscritto l'accertamento con adesione e lo stesso sia perfezionato con il pagamento.

#### **5. Definizione agevolata delle controversie tributarie (commi da 186 a 205, art. 1, L. di bilancio 2023)**

La Circolare chiarisce che nel caso di costituzione in giudizio entro il 31 dicembre 2022 ma prima che sia decorso il termine di 90 giorni previsto dall'istituto del reclamo/mediazione, la lite è definibile mediante il versamento di un importo pari al valore della controversia. Il documento di prassi prevede, inoltre, che nel caso in cui una sentenza impugnata in Cassazione sia relativa a più atti, è possibile avvalersi distintamente, per gli atti di cui alla sentenza impugnata, della definizione della lite ex art. 5 della L. n. 130/2022 o della definizione agevolata *de quo*. La Circolare considera anche l'ipotesi in cui i provvedimenti impositivi riguardino distintamente società e soci ed i relativi giudizi siano stati unificati nel corso dei vari gradi di giudizio, ammettendo in questo caso la possibilità che il/i socio/i e la società procedano autonomamente e distintamente alla definizione agevolata dell'atto impositivo da ciascuno di essi impugnato. Inoltre, si precisa che per le controversie pendenti in Cassazione relative alle sole sanzioni non collegate al tributo ed eventualmente favorevoli al contribuente nei precedenti gradi di giudizio, la lite è definibile mediante il pagamento del 15% del valore della controversia. Infine, la Circolare chiarisce che la presentazione dell'istanza di sospensione del giudizio non ha effetti vincolanti in termini di adesione alla definizione della controversia e che l'intervenuta trattazione dell'udienza non preclude la definizione agevolata.

#### **6. Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione (commi da 213 a 218, art. 1, L. di bilancio 2023)**

In merito a tale misura, la Circolare chiarisce che la trattazione dell'udienza preclude la possibilità di formalizzare la rinuncia agevolata del giudizio tributario pendente in Cassazione.

#### **7. Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale (commi da 219 a 221, art. 1, L. di bilancio 2023)**

La Circolare precisa che ove al 1° gennaio 2023 sia decorso il termine per il pagamento di una o più rate nonché quello per il pagamento della rata successiva, si verifica la decadenza dalla rateazione. In tal caso, la regolarizzazione deve riguardare l'intero ammontare del debito residuo, in difetto della quale si applica l'articolo 15-ter, D.P.R. n. 602/1973. Nel caso, invece, di omesso o carente versamento di una rata entro l'ordinaria scadenza e senza che sia ancora intervenuta la decadenza dalla rateazione, la regolarizzazione deve riguardare il solo importo non versato al 1° gennaio 2023, mentre le rate non ancora scadute non possono essere regolarizzate, con conseguente versamento di imposte, interessi e sanzioni alle ordinarie scadenze previste dal piano di rateazione.

#### **8. Definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 (commi da 231 a 252, art. 1, L. di bilancio 2023)**

La circolare precisa che rientrano nella definizione in oggetto anche i carichi recanti solo sanzioni pecuniarie amministrativo - tributarie. Quanto ai rapporti con le precedenti definizioni, la Circolare precisa che nel caso in cui alcuni debiti oggetto di precedenti definizioni agevolate non rientrino tra quelli agevolati in base alla nuova definizione, gli stessi devono essere saldati rispettando il precedente piano di rateazione previsto dalle regole della definizione agevolata cui si è aderito. La Circolare chiarisce anche che è possibile definire carichi oggetto di precedenti «rottamazioni», anche ove il contribuente sia decaduto, e che in tal caso sarà sufficiente indicare il numero identificativo della cartella di pagamento da rottamare.

#### **Risposta a interpello n. 233 del 1.03.2023 - Valutazione antiabuso di una scissione nell'ambito di spin-off immobiliare**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta n. 233, ha avuto modo di pronunciarsi in merito alla legittimità di un'operazione di scissione parziale non proporzionale asimmetrica di disponibilità liquide e immobili.

Nel citato interpello viene specificato che, ove ricorrano i presupposti sotto elencati, l'operazione può qualificarsi come non abusiva:

- la scissione si deve caratterizzare come operazione di riorganizzazione aziendale finalizzata a garantire l'effettiva continuazione dell'attività imprenditoriale da parte di ciascuna società partecipante all'operazione;

- nessun asset societario, anche frutto degli investimenti operati con la liquidità disponibile in capo alla società beneficiaria, deve essere impiegato per raggiungere obiettivi personali oppure familiari o, in linea generale, estranei ad un contesto imprenditoriale;
- dalla Società post-scissione non devono provenire flussi finanziari, diversi dai dividendi, a favore dei rispettivi soci (per esempio, a titolo di prestito/garanzia).

In sintesi, «*rileva il principio per cui le finalità perseguite attraverso la scissione rappresentata devono muovere da interessi propri delle società coinvolte e non da interessi dei singoli soci*».

Nella risposta all'interpello viene, inoltre, specificato che «*ai fini fiscali, la composizione fiscale del patrimonio netto destinato alla Beneficiaria dovrà rispecchiare, percentualmente, la natura di capitale e/o di riserve di utili esistenti nella Società scissa precedentemente all'operazione*» (art. 173, c. 9 TUIR). Il patrimonio netto attribuito alla Beneficiaria dovrà pertanto considerarsi «*formato nel rispetto della natura (capitale o utile) delle poste di patrimonio netto presenti nella Scindenda e nelle medesime proporzioni*». Con riferimento al caso specifico, l'Agenzia ha ritenuto poi che, in relazione al comparto delle imposte indirette, l'operazione di scissione non consenta di conseguire un vantaggio fiscale indebito per le medesime ragioni esposte ai fini delle imposte sui redditi. L'imposta di registro, ipotecaria e catastale sono dunque dovute in misura fissa.

### Risposta a interpello n. 235 del 2.3.2023 - Costi di transazione imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione

Con riferimento ad un'operazione di acquisizione di una partecipazione seguita da una operazione di fusione inversa, l'Agenzia delle Entrate si è espressa in merito alla deducibilità dei costi di transazione, inizialmente imputati a incremento del valore fiscale della partecipazione, ex art. 110, comma 1, lett. b), del TUIR. Nel caso di specie i costi di transazione erano stati capitalizzati, nel bilancio della società controllante (poi incorporata), ad incremento del costo della partecipazione, in applicazione del principio contabile OIC 21. A seguito della fusione, dovendo effettuare la transizione ai principi contabili internazionali adottati dalla incorporante, detti costi sono stati riclassificati a conto economico.

L'Agenzia delle Entrate, sul presupposto che i succitati costi fossero stati correttamente rappresentati nel bilancio della controllante/incorporata, ha ritenuto che dovesse ritenersi oramai definito il comportamento contabile in merito al loro trattamento e che, conseguentemente, gli stessi dovessero considerarsi ad incremento del valore fiscale della partecipazione, nel rispetto del principio di neutralità della fusione, ex art. 172 del TUIR, ed a prescindere dalla riclassificazione operata dall'incorporante in funzione dei principi contabili adottati. Pertanto, a detta dell'Agenzia, detti costi non potranno essere dedotti, ai fini IRES, nell'esercizio di loro sostenimento (che è lo stesso in cui è intercorsa l'operazione di fusione), ma concorreranno alla formazione del reddito imponibile solo al momento della eventuale cessione della partecipazione a cui afferiscono. Ai fini IRAP, inoltre, essi mantengono la loro originaria classificazione quali costi accessori rispetto al costo della partecipazione e pertanto non concorreranno alla formazione della base imponibile del tributo regionale.

### Risposta a interpello n. 241 del 6.03.2023 - Credito d'imposta per impresa «non energivora» e fusione

Con la risposta ad interpello numero 241 del 6 marzo 2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti circa la determinazione del credito d'imposta per le imprese «non energivore», nel particolare caso di fusione per incorporazione di alcune società controllate. In particolare, l'istante ha posto un quesito con riguardo all'individuazione delle utenze, tra quelle di cui era titolare prima e dopo l'operazione di fusione, da considerare ai fini del calcolo del costo medio per kWh della componente energetica del primo trimestre 2019. Come noto, ai fini di accedere al beneficio del credito d'imposta per il secondo trimestre 2022 era, infatti, necessario verificare che vi fosse stato un incremento superiore al 30% del costo medio dell'energia per kWh del primo trimestre 2022 rispetto al corrispondente trimestre del 2019. L'Agenzia ha chiarito che, a tal fine, non è possibile utilizzare i dati di consumo relativi a POD intestati alle società incorporate. In quanto soggetti giuridici intestatari in via autonoma di diverse utenze nel periodo antecedente all'operazione di riorganizzazione. Pertanto, ai fini del calcolo del contributo spettante, la società deve far riferimento al «corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019» calcolato sui consumi riferibili alle utenze di cui risultava intestataria nel suddetto periodo.

## Risposta a interpello n. 256 - Esenzione della remunerazione derivante da partecipazioni avente i requisiti per l'applicazione del regime della Direttiva «madre-figlia»

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello n. 256 del 17 marzo 2023, ha fornito chiarimenti in merito ai requisiti che devono possedere le partecipazioni al capitale o al patrimonio, nonché i titoli e gli strumenti finanziari emessi da soggetti non residenti, cui trova applicazione la Direttiva Madre-figlia (c.d. «emittenti qualificati UE»), al fine di essere assimilati alle azioni e, conseguentemente, beneficiare dell'esenzione al 95%.

Nel caso di specie, un'impresa assicurativa italiana possiede azioni ordinarie e privilegiate in una NV olandese da cui ha percepito dividendi. Nello specifico, l'Istante chiede chiarimenti riguardo il trattamento fiscale da riservare ai dividendi provenienti dalle c.d. azioni privilegiate, detenuta dalla società italiana nella subsidiary olandese. Ciò in quanto dette remunerazioni, pur soddisfacendo il requisito della totale indeducibilità nella giurisdizione dell'emittente, non soddisfano il requisito della totale correlazione ai risultati dell'emittente. *«In particolare, il dividendo privilegiato, risulta correlato ai risultati economici dell'emittente nell'an (in quanto spettante solo in caso di delibera di distribuzione degli utili da parte di Beta) ma non nel quantum (in quanto calcolato con riferimento ad un tasso di interesse)».*

In particolare, l'istante ritiene che, a seguito delle modifiche apportate all'art. 89, TUIR, con l'introduzione dei commi 3-bis e 3-ter, alle remunerazioni delle partecipazioni al capitale da parte di soggetti IRES in società residenti in Stati membri dell'Unione Europea, aventi i requisiti per l'applicazione della Direttiva Madre-figlia, il regime di esenzione (al 95%) trovi applicazione anche qualora non risulti soddisfatto il requisito della totale correlazione, richiesto dall'art. 89, comma 3, per le remunerazioni provenienti da emittenti non qualificati UE.

L'Agenzia delle Entrate conferma, innanzitutto, che il regime agevolativo di Dividend Exemption, previsto dall'art. 89, comma 2 del TUIR, è applicabile, per gli utili provenienti da soggetti non residenti, a patto che la remunerazione dei dividendi sia correlata ai risultati economici dell'emittente e che sia prevista una totale indeducibilità nella determinazione del reddito estero della società emittente. Tale regime non risulta, quindi, applicabile *«...in mancanza di superamento del test del «doppio equity» (ossia la «totale correlazione» e la connessa «totale indeducibilità») ...»*.

La stessa, poi, precisa che la necessità di verificare il requisito del c.d. «doppio» equity, permane, per le remunerazioni provenienti dai soggetti emittenti qualificati UE, anche dopo le modifiche apportate all'art. 89.

Ciò in quanto, le modifiche apportate non hanno il fine di modificare l'impianto normativo esistente ma solo di eliminare i casi che potevano determinare fenomeni di doppia imposizione, estendendo il regime di esenzione anche alle remunerazioni c.d. miste, ossia composte solo in parte da utili e, dunque, indeducibili solo in parte in capo all'emittente, con ciò superando il requisito della totale indeducibilità dal reddito estero ai fini dell'esenzione. *«In altri termini, la circostanza che vi sia una parziale deducibilità presso l'emittente estero ... non impedisce in toto il riconoscimento del regime dei dividendi presso il percettore, ma lo limita pro quota».*

La modifica normativa non ha, viceversa inciso sul requisito della totale correlazione ai risultati economici dell'emittente.

## Risposta a interpello n. 260 del 21 marzo 2023 - conferimento a favore di neocostituita, cessione della partecipazione e stipula di un contratto di affitto a favore della cessionaria

Con la risposta a interpello n. 260/2023, l'Agenzia delle Entrate ha esaminato un'operazione di riorganizzazione aziendale consistente: (i) nel conferimento di un ramo d'azienda ad una società di nuova costituzione; (ii) nella vendita dell'intera partecipazione detenuta in detta società ad un soggetto terzo; (iii) nella stipula tra la società neocostituita e la società acquirente la partecipazione di un contratto d'affitto, avente a oggetto un sotto ramo d'azienda. Detto contratto di affitto prevedeva, inoltre, la deroga all'art. 2561, comma 2, C.C., con conseguente deducibilità degli ammortamenti in capo alla locatrice (la società neocostituita) in luogo del locatore.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, l'operazione di riorganizzazione prospettata non presenta profili abusivi, ai sensi dell'art. 10-bis della L. 212/2000, sia ai fini delle imposte dirette che delle imposte indirette.

In primo luogo, l'operazione di conferimento di azienda in regime di neutralità fiscale, ex art. 176 del TUIR, seguita dalla cessione della partecipazione ricevuta in cambio in regime di *participation exemption*, ex art. 87 del TUIR (c.d. cessione indiretta d'azienda), è sottratta *ex lege* al sindacato antiabuso, ai sensi di quanto disposto dall'art. 176, comma 3 del TUIR. Ciò, detta dell'Agenzia, nel presupposto che l'operazione avvenga a valori conformi a quelli di mercato.

Del pari, nel presupposto che il prezzo a cui viene effettuato l'affitto del ramo d'azienda sia congruo, anche la deroga convenzionale all'art. 2561 c.c., con conseguente deducibilità delle quote di ammortamento dei beni ricompresi nella azienda data in affitto in capo alla concedente, non solleva, a detta dell'Agenzia, alcun profilo di indebito risparmio di imposta.

Da ultimo, con riferimento alle imposte indirette, l'Agenzia osserva che «*l'effettuazione del preventivo conferimento nella newco, finalizzato a incorporare il ramo d'azienda oggetto di successiva cessione indiretta mediante il trasferimento della totalità delle partecipazioni della newco non configura il conseguimento di un vantaggio indebito realizzato in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario ... tale argomentazione rileva anche qualora, come nel caso di specie, dopo la cessione delle partecipazioni, venga posto in essere l'affitto dell'azienda a favore dell'istante ... atteso che tale ultima operazione non concretizza l'acquisizione di un'azienda*».

## Risposta a interpello n. 264 del 21.03.2023 - Imputazione temporale della sopravvenienza attiva derivante da sentenza ai fini IRES e IRAP

Con il documento di prassi in rassegna, l'Agenzia delle entrate si è pronunciata in merito ai riflessi fiscali dell'imputazione temporale di sopravvenienze attive, scaturenti da sentenza, nella determinazione della base imponibile IRES ed IRAP.

Nel caso esame, la Società istante era parte convenuta di un contenzioso in cui veniva richiesta la restituzione di anticipi già versati nell'ambito di un contratto di appalto. Nel 2007, il Tribunale arbitrale di prima istanza aveva dichiarato inammissibile la domanda restitutoria, sentenza successivamente ribadita sia dalla Corte di Appello di Parigi che dalla Corte di Cassazione francese, la cui sentenza - depositata successivamente alla chiusura dell'esercizio ma comunque prima della predisposizione del bilancio - ha definitivamente concluso la vicenda, statuendone il passaggio in giudicato. In ottica prudenziale e con riferimento all'esito, all'epoca ancora incerto, del contenzioso, la Società ha rilevato la sopravvenienza attiva da stralcio del debito solamente nel bilancio di esercizio 2019, in seguito alla pronuncia dei giudici di legittimità francesi.

L'Agenzia delle entrate nel richiamare la risposta ad istanza di Consulenza giuridica n. 9 del 4 agosto 2020, evidenzia che «*dal complesso delle indicazioni contenute nei principi contabili ... si evince come, in linea di principio, nelle fattispecie riconducibili a procedimenti contenziosi, la rilevazione in bilancio del componente positivo debba avvenire nell'esercizio in cui sorge il relativo diritto, che rappresenti effettivamente un'obbligazione di terzi verso la società*». Di conseguenza la rilevazione a conto economico della sopravvenienza derivante da una sentenza deve risultare nell'esercizio in cui quest'ultima viene a giuridica esistenza, a prescindere dall'iter del giudizio in essere. Ai fini della rilevazione contabile, non è, in altri termini, richiesto che l'obbligazione sorta assuma il carattere dell'immodificabilità. Alle medesime conclusioni deve raggiungersi in caso di lodo arbitrale ICC, per il quale i soggetti OIC-adopter individueranno l'imputazione temporale dei componenti positivi da esso scaturenti nell'esercizio in cui il lodo diviene definitivo e vincolante tra le parti, in base alle regole di arbitrato della Camera di Commercio internazionale.

Ciononostante, laddove la Società abbia prudenzialmente esposto la sopravvenienza attiva in oggetto soltanto nell'esercizio di emissione della sentenza definitiva della Cassazione francese, considerato anche che l'esercizio di emanazione del lodo (2007) non risulterebbe più emendabile, tale componente di reddito concorrerà alla determinazione della base imponibile IRES e IRAP nell'esercizio in cui è stato contabilizzato.

L'agenzia conclude, al riguardo, sottolineando come sia «*... del tutto coerente con i principi generali insiti nell'ordinamento tributario affermare che l'applicazione dell'inderogabilità del principio di imputazione temporale dei componenti positivi non implichi, in ogni caso, la conseguenza della mancata tassazione al momento dell'emersione, pur tardiva, in bilancio, ma ne contempli l'assoggettamento ad imposizione - peraltro «fisiologico», in ossequio al principio di derivazione - nell'esercizio di rilevazione contabile*».

## Provvedimento n. 89458/23 - maggiorazione dell'aliquota di ammortamento per i soggetti operanti nel settore del commercio di prodotti al consumo e al dettaglio

L'Agenzia delle Entrate, con la pubblicazione del Provvedimento n. 89458 del 22 marzo 2023, definisce le disposizioni attuative dell'art. 1, co. 65-69, della L. 197/2022. La norma indicata (legge di bilancio 2023) ha introdotto la possibilità per imprese operanti nei settori del commercio di prodotti di consumo al dettaglio di poter dedurre dal reddito d'impresa le quote di ammortamento dei fabbricati strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa, applicando un'aliquota maggiorata al 6%, in luogo dell'aliquota ordinaria.

L'agevolazione in commento si potrà applicare per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 e per i successivi quattro esercizi fiscali e il costo su cui poter applicare la maggiore aliquota è quello determinato ai sensi dell'art. 110, TUIR, al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Con il Provvedimento qui in esame, viene chiarito che l'applicazione del coefficiente di ammortamento maggiorato non consente di derogare al principio di previa imputazione degli ammortamenti a conto economico, previsto dal 4° comma dell'art. 109 del TUIR. Al fine di beneficiare dell'aliquota maggiorata di ammortamento fiscale, occorrerà pertanto procedere alla «modifica al piano di ammortamento civilistico, nell'esercizio di prima applicazione di detta normativa, andando ad adeguare l'aliquota civilistica a quella fiscale.

L'applicazione del beneficio non si applica ai fabbricati strumentali:

- concessi in locazione, leasing o contratti assimilabili, anche a soggetti operanti nei settori agevolati (fermo restando la possibilità per le società immobiliari di gestione aderenti al consolidato fiscale di avvalersi dell'incremento dell'aliquota di ammortamento in riferimento ai fabbricati concessi in locazione a imprese operanti nei settori indicati e incluse nel perimetro di consolidamento);
- il cui coefficiente di ammortamento è uguale o superiore al 6 per cento.

L'Agenzia sottolinea come «la maggiorazione spetti alle imprese che svolgono prevalentemente le attività» elencate al comma 66, dell'art. 1 della Legge 197/2022 (non, quindi, in via esclusiva).

La prevalenza delle attività effettivamente svolte si determina mediante il rapporto tra l'ammontare dei ricavi derivanti dallo svolgimento delle attività agevolate rispetto al totale dei ricavi di conto economico.

### Cassazione n. 6275 del 2.03.2023 - Invio del questionario da parte dell'Agenzia delle Entrate

L'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria ex artt. 32, comma 4, D.P.R. n. 600/1973 e 51, comma 5, D.P.R. n. 633/1972, per fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare *“un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, si da evitare l'instaurazione del contenzioso giudiziario, rimanendo legittimamente sanzionata l'omessa o intempestiva risposta con la preclusione amministrativa e processuale di allegazione di dati e documenti non forniti nella sede precontenziosa”*.

A tal fine risulta, peraltro indispensabile che l'Amministrazione Finanziaria, all'atto dell'invio del questionario, stabilisca un termine minimo entro cui il contribuente deve adempiere alle richieste formulate, avvertendolo delle conseguenze pregiudizievoli che derivano dall'inottemperanza alle stesse. Nel caso tale iter procedimentale non venga seguito, non risulta invocabile la preclusione ad esibire ulteriore documentazione da parte del contribuente in sede di processo tributario. Nel caso oggetto di analisi da parte della Suprema Corte, l'Amministrazione Finanziaria non aveva fissato al contribuente un termine per l'adempimento, né lo aveva reso edotto delle conseguenze derivanti dal mancato adempimento.

### Cassazione n. 6310 del 2.3.2023 - Applicabilità dell'istituto della continuazione

Con la sentenza n. 6310 del 2.3.2023, la Corte di Cassazione si è espressa in merito all'istituto della continuazione con riferimento alle sanzioni conseguenti all'omessa compilazione del quadro RW.

Nel caso in esame l'Agenzia delle entrate aveva notificato due distinti avvisi di accertamento per violazioni relative al monitoraggio fiscale all'estero di attività finanziarie. In particolare, i contribuenti avevano presentato istanza di voluntary disclosure ma la procedura non si era perfezionata.

In sintesi, la Corte di cassazione ha ritenuto fondato il motivo di ricorso del contribuente, ritenendo applicabile al caso l'istituto della continuazione, di cui all'art. 12 del D. Lgs. n. 472/1997, trattandosi di più violazioni della stessa indole reiterate in diversi anni d'imposta. Il beneficio della continuazione si arresta qualora si verifichi la cd. interruzione per effetto della constatazione della violazione; conseguentemente, tutto ciò che si pone a monte di tale atto deve essere unito ai fini della determinazione della sanzione; ciò che, invece, è a valle resta escluso dal cumulo giuridico, salvo riconoscere, in presenza di plurime violazioni, una autonoma e rinnovata applicazione del medesimo istituto.

### Cassazione n. 7433 del 15.03.2023 - Nullità della delibera di approvazione del bilancio d'esercizio

Il bilancio d'esercizio di una società di capitali redatto in violazione dei principi di chiarezza e precisione, di cui all'art. 2423, comma 2, del Codice Civile, è illecito e pertanto la delibera assembleare di approvazione dello stesso è nulla *“non soltanto se la violazione determini una divaricazione tra il risultato effettivo dell'esercizio, o la rappresentazione complessiva del valore patrimoniale della società, e quello del quale il bilancio dà invece contezza, ma anche in tutti i casi in cui dal bilancio stesso e dai relativi allegati, ivi compresa la relazione, non sia possibile desumere l'intera gamma delle informazioni che la legge vuole siano fornite per ciascuna delle singole poste iscritte”*.

È pertanto nulla la delibera di approvazione del bilancio d'esercizio qualora esso venga approvato con il mero rinvio ai rilievi, formulati in precedenza dal collegio sindacale, in assenza di una specifica illustrazione e discussione sui rilievi indicati e di qualsiasi integrazione, in sede assembleare, delle informazioni rese dal bilancio.

## Disegno di legge delega di riforma fiscale del 16 marzo 2023

Riassumiamo, di seguito alcuni principi generali contenuti in tale disegno di legge in materia di IVA, rinviando alla sezione delle Imposte Dirette per l'analisi di quanto statuito in detto comparto impositivo.

Innanzitutto, l'art. 7, comma 1, lettera b), prevede una revisione delle esenzioni in ambito IVA, anche attraverso l'individuazione di ipotesi in cui viene consentita l'opzione dell'imponibilità su specifiche operazioni. L'obiettivo della revisione delle norme di esenzione sarà quello di conferire loro maggiore coerenza e organicità, in linea con i criteri previsti dalla normativa dell'Unione Europea, come interpretata dalla Corte di Giustizia.

L'articolo 7 comma 1, lettera c) è rivolto, invece, a prevedere un trattamento IVA tendenzialmente omogeneo per i beni e servizi simili, nel rispetto della normativa IVA armonizzata e della loro rilevanza sociale. Rispetto alle attuali aliquote IVA (ridotte: 4%, 5% e 10% e ordinaria al 22%), fermo restando l'ordinaria, sono ipotizzabili, in ottemperanza alle disposizioni comunitarie:

- due aliquote ridotte non inferiori al 5% (al massimo per 24 categorie, di cui all'allegato III della direttiva 2006/112/CE);
- un'aliquota ridotta inferiore al 5% (al massimo per 7 categorie, di cui al medesimo allegato III);
- anche una cd. "aliquota zero".

Anche se non comprese nel citato allegato III, potranno essere applicate aliquote ridotte anche alle cessioni di abitazioni, nel rispetto dei limiti di cui sopra. In relazione all'aliquota zero, nella sostanza si tratterebbe di porre in essere operazioni esenti con diritto alla detrazione.

Il legislatore potrà individuare i beni e i servizi ai quali applicare aliquote IVA agevolate mediante il richiamo alla nomenclatura combinata o alla classificazione statistica, così come previsto dall'articolo 98, paragrafo 4 della Direttiva IVA. In aggiunta, si segnala la possibilità di ridurre, anche, l'IVA all'importazione delle opere d'arte, andando così a recepire la direttiva n. 2022/542/UE, estendendo l'aliquota ridotta anche alle cessioni di oggetti d'arte, di antiquariato e da collezione.

L'art. 7, comma 1, lett. d), prevede poi una revisione della disciplina della detrazione che dovrebbe consentire:

- il superamento dell'obbligatorietà del pro-rata generale (in base al quale la ridotta percentuale forfettaria di detraibilità si applica a tutti gli acquisti ed alle importazioni effettuate da un soggetto passivo che svolge sistematicamente sia attività imponibili che attività esenti) al fine di consentire l'esercizio della detrazione con modalità più aderenti alla natura delle operazioni attive;
- la revisione dei criteri di detraibilità nel settore immobiliare;
- di detrarre l'IVA indicata sulle fatture d'acquisto relative a operazioni effettuate nell'anno precedente a quello di ricezione della fattura alternativamente nel periodo in cui la relativa imposta è diventata esigibile o in quello in cui la fattura è ricevuta.

Da ultimo, il comma 1, lettera f) dell'articolo in commento prevede una proposta di revisione della disciplina del Gruppo IVA, contenuta nel Titolo V-bis, articoli da 70-bis a 70-duodecies, del DPR n. 633/1972, al fine di semplificare i criteri e le condizioni per l'esercizio della relativa opzione.

La normativa nazionale vigente considera come unico soggetto passivo le persone stabilite nel proprio territorio che siano giuridicamente indipendenti, ma strettamente vincolate fra loro da rapporti finanziari, economici e organizzativi.

Attraverso l'esercizio della delega potranno essere rivisti alcuni vincoli che l'ordinamento nazionale ha previsto per la costituzione, facoltativa, del Gruppo IVA, tra cui il criterio "all in, all out", in base al quale l'opzione per la costituzione del Gruppo IVA, vincola tutti i soggetti legati da vincoli finanziari, economici ed organizzativi. La proposta di riforma, infatti, potrebbe superare il suddetto criterio, semplificando la procedura di accesso e la modifica del perimetro soggettivo del Gruppo IVA, consentendo dunque, la costituzione del Gruppo IVA anche solo ad alcuni soggetti per i quali ricorrono i vincoli normativamente previsti.

## Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 6 marzo 2023, protocollo n. 61196/2023 - Promozione dell'adempimento spontaneo in relazione all'invio tardivo delle fatture elettroniche e dei corrispettivi giornalieri telematici

Con provvedimento n. 61196 dello scorso 6 marzo 2023, sono state dettate le modalità attraverso le quali l'Agenzia delle Entrate, al fine di favorire l'adempimento spontaneo, invierà apposite comunicazioni nei confronti di soggetti passivi IVA che hanno emesso fatture elettroniche e trasmesso corrispettivi telematici giornalieri oltre i termini previsti dalla normativa vigente.

Ricordiamo che:

- a decorrere dall'1.7.2019, la fattura è emessa entro 12 giorni dal momento di effettuazione dell'operazione individuato ai sensi dell'articolo 6 del d.P.R. 633/72 (art. 21, c. 4, primo periodo del d.P.R. 633/72);
- la memorizzazione dei corrispettivi telematici giornalieri deve avvenire con cadenza giornaliera e non oltre il momento di ultimazione dell'operazione e i dati devono essere trasmessi entro 12 giorni dall'effettuazione della stessa ai fini IVA determinata ai sensi dell'articolo 6 del d.P.R. 633/72 (art. 2, co. 5 e 6-ter, del DLgs. 127/2015).

In pratica, in presenza di un tardivo invio, i soggetti passivi IVA che riceveranno dall'Agenzia delle Entrate una comunicazione contenente i dati dell'anomalia riscontrata, avranno la possibilità di fornire alla stessa *“elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti in grado di giustificare la presunta anomalia”*, compresa la circostanza di rientrare nelle *“casistiche particolari”* previste dalla norma. Inoltre, tale comunicazione includerà i dati puntuali delle fatture emesse e dei corrispettivi trasmessi tardivamente.

Le comunicazioni saranno inviate al domicilio digitale dei singoli contribuenti e saranno consultabili anche accedendo al proprio cassetto fiscale o alla propria area riservata dell'interfaccia web *“Fatture e Corrispettivi”*. In particolare, accedendo a tali servizi, i contribuenti avranno la possibilità di prendere visione delle fatture emesse tardivamente e dei corrispettivi giornalieri trasmessi oltre i termini. In aggiunta, le informazioni vengono messe anche a disposizione della Guardia di Finanza tramite strumenti informatici.

Nel caso in cui le irregolarità non dovessero essere giustificabili, sarà prevista la possibilità di sanare la violazione avvalendosi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'art. 13, del D.Lgs. 472/97.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che qualora il contribuente decida di correggere il proprio comportamento, potrà avvalersi delle disposizioni previste dall'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197 per regolarizzare le violazioni formali (commi da 166 a 173) e le violazioni *“sostanziali”* (commi da 174 a 178).

## Risposta ad interpello n. 182 del 31 gennaio 2023 - Qualificazione delle operazioni di cessione di beni effettuate al prezzo simbolico di 1 Euro

L'interpello in commento è stato proposto da una società farmaceutica che, per finalità promozionali, intende cedere un farmaco al prezzo simbolico di 1 Euro, oltre IVA. La promozione è di durata limitata ed è destinata a terminare quando il farmaco diventerà disponibile a livello regionale e otterrà la rimborsabilità da parte del SSN (Servizio Sanitario Nazionale).

Il quesito dell'istante verte sulla qualificazione della cessione del farmaco al prezzo di 1 Euro come operazione a titolo oneroso ovvero come operazione a titolo gratuito.

L'Agenzia richiama preliminarmente la giurisprudenza della Corte di Cassazione che ha avuto modo di precisare, tra l'altro, che:

- nella compravendita, il prezzo potrebbe ritenersi inesistente, con conseguente nullità del contratto per mancanza di un elemento essenziale (1418, 1470 c.c.), quando risulta concordato un prezzo oggettivamente non serio, o perché privo di valore reale e perciò meramente apparente e simbolico, o perché programmaticamente destinato, nella comune intenzione delle parti, a non essere pagato;

- non solo un corrispettivo irrisorio, ma anche simbolico o addirittura del tutto assente, potrebbe giustificare l'attribuzione patrimoniale, al più connotandola come gratuita, laddove dalla sproporzione, voluta dalle parti, consegua la realizzazione di un interesse giuridico meritevole di tutela.

Tanto premesso, l'Agenzia ritiene che non sia possibile escludere che possa trattarsi, nel caso di specie, di cessione a titolo gratuito.

Infatti, le circostanze proprie della fattispecie, interpretate alla luce del richiamato orientamento della Cassazione, potrebbero indurre l'Amministrazione Finanziaria a qualificare la cessione del farmaco al prezzo di 1 Euro come operazione sostanzialmente gratuita, con la conseguenza che l'intera operazione dovrebbe essere valutata in base alla relativa disciplina prevista ai fini IVA.

Del resto - conclude l'Agenzia - sebbene la base imponibile delle cessioni di beni e/o prestazioni di servizi sia ordinariamente costituita dall'ammontare complessivo delle somme dovute al cedente/prestatore secondo le condizioni contrattuali convenute dalle parti (articolo 13, primo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633) e sebbene il corrispettivo sul quale calcolare l'imposta sia rimesso alla libera determinazione dei contraenti, non è escluso che la congruità del corrispettivo possa, comunque, formare oggetto di valutazione/indagine in sede di accertamento e costituire un elemento idoneo a condurre ad una rivalutazione dell'operazione di cui trattasi alla luce delle caratteristiche dello specifico assetto di interessi.

#### Risposta ad interpello n. 253 del 17 marzo 2023 - Chiarimenti in merito alle modalità di versamento dell'IVA relativa ad annualità precedenti da parte di un soggetto non identificato in Italia

Con la risposta in commento l'Agenzia delle Entrate ha avuto occasione di esaminare il caso di una società, con sede nell'Unione Europea, che offre servizi elettronici e di telecomunicazione a consumatori finali (c.d. servizi "TTE B2C") italiani. Dal 2016 al 2021 i servizi sono stati erroneamente assoggettati all'IVA del Paese di stabilimento della società e l'imposta è stata poi corrisposta in questo medesimo Paese in luogo di quello di stabilimento dei clienti consumatori finali italiani.

Una volta individuato il corretto trattamento IVA delle operazioni poste in essere, l'istante ha optato per l'adesione al regime OSS a far data dal 1° gennaio 2022 e, di conseguenza, da tale data ha applicato correttamente l'imposta. Il quesito dell'istante verteva sulla modalità di regolarizzazione dell'IVA relativa al periodo 2016-2021, con riferimento alle vendite effettuate nei confronti di clienti consumatori finali italiani. In particolare si chiedeva se fosse possibile corrispondere al Paese di adesione all'OSS l'IVA spettante all'Italia per il periodo ricordato.

Nella risposta l'Agenzia ha chiarito che:

- è preclusa l'adesione al regime OSS in Italia per regolarizzare le vendite effettuate nei confronti di consumatori finali italiani negli anni precedenti a quello di adesione;
- la società istante potrà verificare con il proprio Stato di adesione all'OSS la possibilità di regolarizzare le vendite effettuate nei confronti di consumatori finali italiani negli anni precedenti a quello di adesione.

L'Agenzia ha altresì precisato che qualora non sia possibile sanare la posizione pregressa con le modalità previste dal regime OSS, il richiedente dovrà registrarsi ai fini IVA in Italia e richiedere la regolarizzazione per gli anni pregressi.

**Risposta ad interpello n. 246 del 8 Marzo 2023 - La rendita che deriva da una polizza assicurativa sulla vita è esclusa dall'applicazione del regime premiale di cui all'art. 24 - ter del TUIR**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 246 del 8 marzo 2023, interviene in merito alla possibilità di considerare nella base imponibile dell'imposta sostitutiva del 7%, ex art. 24-ter del TUIR, la rendita vitalizia, derivante dalla sottoscrizione di una polizza di assicurazione sulla vita emessa da un ente privato tedesco, incassata da un cittadino tedesco.

Dall'analisi effettuata dall'Ufficio in merito alla natura della rendita, emerge che la sottoscrizione della polizza in oggetto è di natura volontaria e l'erogazione delle prestazioni a favore dell'istante non richiedono il raggiungimento di alcun requisito anagrafico/pensionistico.

In particolare, detta rendita vitalizia, percepita a fronte di un contratto di assicurazione sulla vita sottoscritto con un ente privato tedesco, finalizzato (in parte) alla copertura del rischio di invalidità permanente, non ha alcuna finalità previdenziale.

Per tale ragione deve essere considerata esclusa dal regime di favore previsto dall'art. 24-ter del TUIR.

**Risposta ad interpello n. 255 del 17 marzo 2023 - Determinazione della residenza fiscale di una persona fisica ai sensi delle disposizioni contenute nell'articolo 4, paragrafo 4 della Convenzione stipulata tra l'Italia e la Svizzera per evitare le doppie imposizioni**

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta ad interpello n. 255, afferma nuovamente l'applicabilità del criterio di frazionamento del periodo d'imposta per un lavoratore che si è trasferito in Svizzera nel corso dell'anno. In tale risposta definisce, inoltre, il concetto di «domicilio», richiamato dall'art. 4, paragrafo 4, della Convenzione Italia-Svizzera, ancorando tale definizione a quella del codice civile italiano (art. 43). Nel caso in esame, l'istante fa presente di essersi trasferito in Svizzera nell'anno x per motivi di lavoro, specificando che negli ultimi sei mesi di tale annualità: a) ha richiesto il permesso di residenza (tipo B) nella Confederazione Elvetica; b) è entrato in territorio svizzero; c) ha preso in locazione un appartamento in Svizzera; d) ha iniziato a svolgere un'attività di lavoro dipendente a tempo indeterminato nella Confederazione Elvetica; e) negli ultimi sei mesi dell'anno x+1 si è iscritto all'AIRE.

L'istante, proponendo la frazionabilità del periodo d'imposta, sostiene di dover essere considerato fiscalmente residente in Italia fino al giorno z dell'anno x, ovvero fino alla data di effettivo trasferimento materiale del proprio domicilio in Svizzera (a prescindere dalla data di iscrizione all'AIRE avvenuta nell'anno successivo).

L'Agenzia delle Entrate, richiamando l'art. 4, paragrafo 4, della Convenzione Italia-Svizzera afferma che:

- l'iscrizione all'AIRE non produce alcun effetto (elemento che rileva unicamente ai fini della normativa interna);
- ciò che rileva è la data dell'effettivo trasferimento materiale del domicilio inteso come definito dall'art. 43 del Codice Civile.

Ne segue che, fino a tale data, devono essere dichiarati in Italia i redditi ovunque prodotti dal lavoratore, in qualità di residente fiscale in Italia, mentre dal giorno successivo, devono essere dichiarati in Italia solo i redditi prodotti nel territorio italiano (quale soggetto non residente fiscale in Italia).

**Contatti:**  
**BDO Tax S.r.l. Stp**  
centrostudi@bdo.it

**Milano**  
Viale Abruzzi, 94

**Roma**  
Via Ludovisi, 16

**Torino**  
Corso Re Umberto, 9bis

**Bologna**  
Corte Isolani, 1

**Treviso**  
Viale G. Verdi, 1

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi alle imprese con oltre 111.000 professionisti altamente qualificati in più di 160 paesi. In Italia, BDO è presente con circa 1.100 professionisti con una struttura integrata e capillare che garantisce la copertura del territorio nazionale.

La Tax News viene pubblicata con l'intento di tenere aggiornati i clienti sugli sviluppi in ambito fiscale. Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il giorno 4 aprile 2023.

[www.bdo.it](http://www.bdo.it)



BDO Tax S.r.l. Stp, società tra professionisti, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 2023 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.