

Roma, Li 14 marzo 2023

Oggetto: Newsletter Studio e-IUS Tax & Legal - ENBIC "Le ultime novità fiscali"

Spett.le Società/Associazione,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le ultime novità in materia fiscale.

ATTIVITÀ LEGISLATIVA

1. Legge 24 febbraio 2023, n.14

In G.U. Serie Generale n. 49 del 27.02.2023, è stata pubblicata la Legge di conversione, con modificazioni, del decreto-legge 29 dicembre 2022, n. 198, recante disposizioni urgenti in materia di termini legislativi. Proroga di termini per l'esercizio di deleghe legislative.

2. Decreto Legislativo 2 marzo 2023, n.19

In G.U. Serie Generale n. 56 del 07.03.2023 è stato pubblicato il Decreto Legislativo di Attuazione della direttiva (UE) 2019/2121 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 27 novembre 2019, che modifica la direttiva (UE) 2017/1132 per quanto riguarda le trasformazioni, le fusioni e le scissioni transfrontaliere.

NOVITÀ IN MATERIA DI TERZO SETTORE

3. Pubblicato l'elenco permanente delle ONLUS accreditate al 5xmille

Pubblicato sul sito dell'Agenzia delle entrate l'elenco permanente delle ONLUS accreditate per l'anno 2023 alla ripartizione del 5xmille. Quest'anno il numero di enti ammessi è pari a 12.316, in diminuzione rispetto alle 12.458 dell'anno precedente.

Quanto agli adempimenti da rispettare, a seguito della pubblicazione dell'elenco sul sito dell'Agenzia, spetterà al rappresentante legale comunicare alla Direzione Regionale competente - mediante apposita dichiarazione sostitutiva - le eventuali variazioni nei trenta giorni successivi all'evento modificativo. Analogo termine dovrà essere rispettato anche per sottoscrivere e trasmettere la richiesta di cancellazione dell'ente dall'elenco permanente in caso di sopravvenuta perdita dei requisiti.

4. I nuovi stanziamenti in tema di attività assistenziali

Pubblicato sul sito del Ministero del Lavoro l'Avviso 1/2023, relativo al Fondo per l'assistenza dei bambini affetti da malattia oncologica. Si tratta di uno strumento finanziario introdotto ad hoc con la legge di Bilancio 2018 (L. n. 205/2017) e che, per l'anno 2023, ammonta ad euro 5.248.718.

Nello specifico, l'avviso fissa i termini e le modalità di presentazione delle domande per accedere al contributo volto al finanziamento di attività di assistenza psicologica, psicosociologica o sanitaria in favore di bambini affetti da patologie oncologiche e delle loro famiglie. Soggetti beneficiari potranno essere le sole associazioni che, in conformità alle proprie finalità istituzionali, prestino assistenza nei confronti di tali soggetti.

Quanto agli adempimenti da rispettare, le realtà non profit intenzionate ad accedere al finanziamento dovranno presentare apposita domanda via pec al Ministero del Lavoro, allegando la modulistica prevista dallo stesso avviso entro e non oltre le ore 12.00 del 14 aprile 2023.

La documentazione completa dovrà essere trasmessa in un unico file zip in formato pdf/word o excel indicando l'apposita dicitura richiamata nel bando. Quanto alla compilazione della domanda, l'avviso 1/2023 richiede che questa sia redatta secondo il Modello A, sottoscritta dal rappresentante legale dell'associazione e accompagnata da un documento di quest'ultimo in corso di validità

Accanto a tali adempimenti, l'associazione dovrà presentare una specifica proposta progettuale (Mod. D) relativa alle attività di assistenza psicologica, psicosociologica o sanitaria a favore dei bambini affetti da malattia oncologica,

corredata da un piano finanziario redatto secondo la modulistica allegata all'avviso. Il mancato utilizzo dei modelli allegati comporta l'esclusione dal finanziamento.

Quanto alle risorse finanziari, per il 2023 sono stati stanziati oltre 5 milioni di euro. Il finanziamento complessivo richiesto per ciascun progetto non potrà, però, essere inferiore a 262mila euro, né superiore a 1 milione e 50mila euro.

5. Pubblicato l'elenco degli enti ammessi al fondo ristori

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali ha pubblicato lo scorso 6 febbraio il Decreto Direttoriale n. 485 del 30 dicembre 2022 relativo agli Enti ammessi a beneficiare del contributo del cd. Fondo ristori (articolo 13-quaterdecies del decreto-legge 28 ottobre 2020, n. 137, convertito, con modificazioni, dalla legge 18 dicembre 2020, n. 176) oltre che all'autorizzazione al finanziamento per complessivi 19.956.641 euro in favore delle Regioni e Province autonome, ai fini della successiva liquidazione agli Enti destinatari.

6. Pubblicati gli elenchi di ODV e APS trasmigrate nel RUNTS per decorrenza dei termini.

Il Ministero del Lavoro in data 6 febbraio 2023 ha pubblicato il quarto ed il quinto elenco di ODV e APS per le quali non risulta avviato il procedimento di verifica e che, dunque, a decorrere dal 7 novembre 2022 risultano iscritte al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore per silenzio-assenso.

NOVITÀ IN MATERIA DI CONTENZIOSO TRIBUTARIO

7. Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 27/02/2023, n. 5826

In tema di accertamenti bancari, il contribuente ha pacificamente l'onere di superare la presunzione posta dagli artt. 32 del D.P.R. n. 600 del 1973 e 51 del D.P.R. n. 633 del 1972 con riferimento ai versamenti, dimostrando in modo analitico l'estraneità di ciascuna delle operazioni a fatti imponibili, e il giudice di merito è tenuto ad effettuare una verifica rigorosa in ordine all'efficacia dimostrativa delle prove fornite dallo stesso, rispetto ad ogni singola movimentazione, dandone compiutamente conto in motivazione.

8. Cass. civ., Sez. V, Ordinanza, 28/02/2023, n. 6082

In materia di imposta di registro, l'agevolazione di cui all'art. 3, comma 4 ter, D.Lgs. n. 346 del 1990 va applicata a tutti i trasferimenti di partecipazioni in società di capitali che consentono all'avente causa di acquisire o integrare il

controllo di una società che svolge effettivamente un'attività d'impresa, poiché solo a questa condizione il trasferimento del controllo di una società può ritenersi equivalente al trasferimento di un'azienda, e l'agevolazione apprezzabile in una prospettiva di salvaguardia dei livelli occupazionali. Ne consegue che risulta esente da censure, in diritto, la sentenza con cui sia stata confermata la legittimità dell'applicazione dell'imposta di registro sul presupposto della mancata prova di un'attività economica della società oggetto del trasferimento di quote, non ricorrendo dunque il presupposto dell'attività d'impresa per l'applicazione dell'agevolazione.

9. Cass. civ., Sez. V, Sentenza, 01/03/2023, n. 6098

Nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria si era determinata ad una verifica con accesso presso la sede del contribuente, la circostanza che ciò si sia reso impraticabile, a prescindere dalle cause, con conseguente redazione di un verbale d'accesso negativo, esclude che l'atto impositivo sia stato formato a seguito di una attività accertativa condotta presso i luoghi di appartenenza del contribuente, destinati all'esercizio della sua attività. In tale evenienza, poiché alcuna intromissione nella sfera privata del contribuente si è verificata, con l'effetto che l'accertamento si è tradotto in concreto in una modalità "a tavolino", è illegittima la sentenza che valorizzi il constatato mancato rispetto del termine dilatorio prescritto dall'art. 12, comma 7, della L. n. 212 del 2000, posto a presidio delle garanzie del contraddittorio, ma ciò faccia limitandosi alla considerazione del mancato rispetto di un termine che in realtà, considerando l'assenza di ogni effettivo accesso o verifica o ispezione presso il contribuente, non doveva applicarsi, e d'altronde, non esaminando se, rispetto alle imposte armonizzate, fosse stata superata la cd. prova di resistenza.

10. Cass. civ., Sez. V, 02/03/2023, n. 6275

In tema di accertamento fiscale, l'invio del questionario da parte dell'Amministrazione finanziaria, previsto dall'art. 32, quarto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, nonché, in materia di Iva, dall'omologa disposizione di cui all'art. 51, quinto comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per fornire dati, notizie e chiarimenti, assolve alla funzione di assicurare - in rispondenza ai canoni di lealtà, correttezza e collaborazione propri degli obblighi di solidarietà della materia tributaria - un dialogo preventivo tra fisco e contribuente per favorire la definizione delle reciproche posizioni, sì 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,

peraltro, è necessario che l'Amministrazione, con l'invio del questionario, fissi un termine minimo per l'adempimento degli inviti o delle richieste, avvertendo delle conseguenze pregiudizievoli che derivano dall'inottemperanza alle stesse, senza che, in caso di mancato rispetto della suddetta sequenza procedimentale (la prova della cui compiuta realizzazione incombe sull'Amministrazione), sia invocabile la sanzione dell'inutilizzabilità della documentazione esibita dal contribuente solo con l'introduzione del processo tributario, trattandosi di obblighi di informativa espressione del medesimo principio di lealtà, il quale deve connotare - come si evince dagli artt. 6 e 10 dello Statuto del contribuente - l'azione dell'ufficio.

11. Cass. civ., Sez. V, 03/03/2023, n. 6492

Nella determinazione della base imponibile Irap, opera il principio di diretta derivazione dal bilancio di esercizio, redatto applicando correttamente i principi contabili, e, pertanto, il canone di un leasing immobiliare, fatta eccezione per la quota relativa agli interessi passivi, è integralmente deducibile, anche se in parte riferibile al terreno sottostante il fabbricato.

NOVITÀ PER LE IMPRESE

INCENTIVI ALLE IMPRESE

12. Chiarimenti sulla Nuova Sabatini - Finanziamento e contributi per l'acquisto di impianti, macchinari e investimenti "tecnologici" (FAQ MIMIT 28.2.2023)

Il Ministero delle Imprese e del made in Italy ha aggiornato le FAQ sulla disciplina della Nuova Sabatini di cui al DM 22 aprile 2022 e alla circolare 6 dicembre 2022 n. 410823.

La misura Beni strumentali ("Nuova Sabatini") è l'agevolazione messa a disposizione dal Ministero delle Imprese e del Made in Italy con l'obiettivo di facilitare l'accesso al credito delle imprese e accrescere la competitività del sistema produttivo del Paese

L'agevolazione sostiene gli investimenti per acquistare o acquisire in leasing macchinari, attrezzature, impianti, beni strumentali ad uso produttivo e hardware, nonché software e tecnologie digitali.

Possono beneficiare dell'agevolazione le micro, piccole e medie imprese (PMI) che alla data di presentazione della domanda:

- sono regolarmente costituite e iscritte nel Registro delle imprese o nel Registro delle imprese di pesca;
- sono nel pieno e libero esercizio dei propri diritti, non sono in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali con finalità liquidatoria;
- non rientrano tra i soggetti che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato, gli aiuti considerati illegali o incompatibili dalla Commissione Europea;
- non si trovano in condizioni tali da risultare imprese in difficoltà;
- abbiano sede legale o una unità locale in Italia; per le imprese non residenti nel territorio italiano il possesso di una unità locale in Italia deve essere dimostrato in sede di presentazione della richiesta di erogazione del contributo.

Sono ammessi tutti i settori produttivi, inclusi agricoltura e pesca, ad eccezione del settore inerente alle attività finanziarie e assicurative.

L'agevolazione ha ad oggetto il finanziamento dei beni devono essere nuovi e riferiti alle immobilizzazioni materiali per "impianti e macchinari", "attrezzature industriali e commerciali" e "altri beni", ossia a spese classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale alle voci B.II.2, B.II.3 e B.II.4 dell'articolo 2424 del codice civile, come declassati nel principio contabile n.16 dell'OIC (Organismo italiano di contabilità); a software e tecnologie digitali. Non sono in ogni caso ammissibili le spese relative a terreni e fabbricati, relative a beni usati o rigenerati, nonché riferibili a "immobilizzazioni in corso e acconti".

Gli investimenti devono soddisfare i seguenti requisiti:

- autonomia funzionale dei beni, non essendo ammesso il finanziamento di componenti o parti di macchinari che non soddisfano tale requisito
- correlazione dei beni oggetto dell'agevolazione all'attività produttiva svolta dall'impresa.

Le agevolazioni consistono nella concessione da parte di banche e intermediari finanziari, aderenti all'Addendum alla convenzione tra il Ministero delle Imprese e del Made in Italy, l'Associazione Bancaria Italiana e Cassa depositi e prestiti S.p.A., di finanziamenti alle micro, piccole e medie imprese per sostenere gli investimenti previsti dalla misura, nonché di un contributo da parte del Ministero rapportato agli interessi sui predetti finanziamenti. L'investimento può essere interamente coperto dal finanziamento bancario (o leasing).

Il finanziamento, che può essere assistito dalla garanzia del "Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese" (istituito dall'art. 2, comma 100, lettera a, della legge n. 662/96) fino all'80% dell'ammontare del finanziamento stesso, deve essere:

- di durata non superiore a 5 anni

- di importo compreso tra 20.000 euro e 4 milioni di euro
- interamente utilizzato per coprire gli investimenti ammissibili

Il contributo del Ministero è un contributo in conto impianti il cui ammontare è determinato in misura pari al valore degli interessi calcolati, in via convenzionale, su un finanziamento della durata di cinque anni e di importo uguale all'investimento, ad un tasso d'interesse annuo pari al:

- 2,75% per gli investimenti ordinari
- 3,575% per gli investimenti 4.0
- 3,575% per gli investimenti green (in relazione a domande presentate a partire dal 1° gennaio 2023).

13. Scadenza del 16 marzo 2023 per la comunicazione dei crediti d'imposta energia e gas 2022 (provv. Agenzia delle entrate n. 56785/2023)

Con provvedimento n. 56785 del 1° marzo 2023, l'Agenzia delle entrate ha approvato il modello per la comunicazione dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale maturati nel III e IV trimestre 2022 e per l'acquisto di carburanti, da parte dei soggetti che esercitano attività agricola e della pesca, maturati nel III e IV trimestre 2022.

L'articolo 1, comma 6, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, l'articolo 2, comma 5, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144 e l'articolo 7, comma 1-quater, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115, prevedono che i beneficiari dei crediti d'imposta di seguito elencati debbano inviare entro il 16 marzo 2023 all'Agenzia delle entrate, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito residuo, un'apposita comunicazione dell'importo del credito maturato nell'esercizio 2022:

- CODICE 6968 - credito d'imposta a favore delle imprese energivore (terzo trimestre 2022) – articolo 6, comma 1, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115;
- CODICE 6969 - credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) – articolo 6, comma 2, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115;
- CODICE 6970 - credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (terzo trimestre 2022) – articolo 6, comma 3, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115;
- CODICE 6971 - credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (terzo trimestre 2022) – articolo 6, comma 4, del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115;

- CODICE 6983 - credito d'imposta a favore delle imprese energivore (ottobre e novembre 2022) – articolo 1, comma 1, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144;
- CODICE 6984 - credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (ottobre e novembre 2022) – articolo 1, comma 2, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144;
- CODICE 6985 - credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (ottobre e novembre 2022) – articolo 1, comma 3, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144;
- CODICE 6986 - credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (ottobre e novembre 2022) – articolo 1, comma 4, del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144;
- CODICE 6987 - credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca (quarto trimestre 2022) – articolo 2 del decreto-legge 23 settembre 2022, n. 144;
- CODICE 6993 - credito d'imposta a favore delle imprese energivore (dicembre 2022) – articolo 1, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176;
- CODICE 6994 - credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo gas naturale (dicembre 2022) – articolo 1, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176;
- CODICE 6995 - credito d'imposta a favore delle imprese non energivore (dicembre 2022) – articolo 1, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176;
- CODICE 6996 - credito d'imposta a favore delle imprese diverse da quelle a forte consumo gas naturale (dicembre 2022) – articolo 1, del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176;
- CODICE 6972 - credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca (terzo trimestre 2022) – articolo 7 del decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115.

La comunicazione deve essere inviata telematicamente all'Agenzia delle Entrate entro il 16 marzo 2023, a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito residuo.

La comunicazione può essere compilata con il software disponibile nella scheda "Software per la comunicazione dei crediti d'imposta maturati nel 2022" e poi inviata tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, oppure può essere compilata e inviata tramite il servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, seguendo il percorso: "Servizi - Agevolazioni - Crediti d'imposta maturati in relazione alle spese sostenute per l'acquisto dei prodotti energetici".

14. Credito d'imposta energia e gas – Agevolabile la spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale utilizzabile a scopo termoelettrico (risposta ad interpello n. 231/2023)

Con la risposta a interpello n. 231 del 1° marzo 2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di crediti d'imposta energia elettrica e acquisto di gas naturale impiegato per la produzione di energia elettrica destinata all'autoconsumo.

L'art. 15, comma 1, del decreto-legge 27 gennaio 2022, n. 4 (Decreto Sostegni-ter) esclude espressamente la spesa sostenuta per l'acquisto del gas naturale utilizzato a scopo termoelettrico – senza eccezioni - dall'ambito di applicazione del credito d'imposta relativo all'acquisto del gas naturale.

Esclusa la spesa in questione dall'ambito di applicazione dell'agevolazione relativa al gas naturale, occorre stabilire se il legislatore abbia comunque voluto agevolare la spesa destinata alla produzione di energia elettrica (i.e. scopo termoelettrico) nell'ipotesi in cui questa sia destinata all'autoconsumo.

La spesa per la produzione di energia elettrica destinata all'autoconsumo è agevolabile se rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 4, comma 2, del decreto-legge n. 17 del 2022.

Tale disposizione, riconoscendo l'agevolazione in favore delle c.d. "energivore" nell'ipotesi dell'energia elettrica prodotta e destinata all'autoconsumo, costituisce il presupposto normativo per la concessione dell'agevolazione nel caso della spesa relativa al gas naturale e destinata alla produzione termoelettrica (in autoconsumo), altrimenti esclusa, come visto, dall'ambito di applicazione dell'agevolazione in favore delle c.d. "gasivore".

Ne deriva che è possibile fruire del credito d'imposta per la spesa relativa all'acquisto del gas naturale per la produzione di energia elettrica destinata all'autoconsumo, secondo i criteri quantitativi ivi indicati e sempreché sussistano i presupposti previsti dal citato articolo 4, comma 2, decreto legge 17 del 2022, avuto riguardo, quindi, sia ai presupposti per la qualifica come "impresa a forte consumo di energia elettrica", ai sensi del decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, sia all'incremento dei costi medi per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata nel trimestre di riferimento.

In linea generale, in ordine agli obblighi certificativi da assolvere per la verifica della sussistenza dei requisiti, nonché del calcolo del credito d'imposta spettante, la circolare n. 25/E dell'11 luglio 2022, paragrafo 3.4., ha precisato che nell'ipotesi di autoproduzione e autoconsumo dell'energia elettrica, la "documentazione certificativa" è rappresentata dalle fatture di acquisto del

combustibile utilizzato a tal fine nonché delle misurazioni registrate dai relativi contatori o delle risultanze della contabilità industriale.

La determinazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica deve avvenire facendo riferimento al prezzo del combustibile effettivamente sostenuto in relazione al consumo del trimestre considerato per la produzione di energia elettrica autoconsumata e quindi al prezzo del gas naturale acquistato per essere immesso nel processo produttivo termoelettrico.

15. Crediti d'imposta energia e gas I trimestre 2023 – Contenuto e termini della comunicazione del venditore (delibera ARERA 28.2.2023 n. 76)

Con la delibera ARERA 28 febbraio 2023 n. 76, è stato definito il contenuto della comunicazione del venditore prevista per i crediti d'imposta relativi alle imprese non energivore e non gasivore per il I trimestre 2023.

A seguito di richiesta dell'impresa con i requisiti di cui all'art. 1 co. 3 e 5 della L. 197/2022 (Legge di bilancio 2023), il venditore che riforniva l'impresa sia nel IV trimestre dell'anno 2019 sia nel IV trimestre dell'anno 2022 e nel I trimestre dell'anno 2023, è tenuto a inviare entro il 30 maggio 2023 una comunicazione riportante il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica nonché l'ammontare del credito d'imposta spettante per il I trimestre 2023.

16. Credito d'imposta energia e gas – Individuazione del costo medio per kWh della componente energetica in ipotesi di fusione (risposta ad interpello n. 241 del 6.3.2023)

Con la risposta a interpello n. 241 del 6 marzo 2023, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in tema di credito d'imposta per imprese non energivore in ipotesi di fusione societaria.

L'articolo 3 del decreto Ucraina ha previsto un credito d'imposta in misura pari al 12 per cento delle spese sostenute per la componente energetica, acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022, in favore delle imprese *"dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica"* (cosiddette imprese "non energivore"), comprovato mediante le relative fatture d'acquisto, qualora il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al primo trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

La misura del contributo (12 per cento) è stata poi rideterminata nella misura del 15 per cento dall'articolo 2, comma 3, del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 50 (c.d. decreto Aiuti), convertito in legge 15 luglio 2022, n. 91.

Successivamente il credito d'imposta in oggetto è stato prorogato:

- per il trimestre successivo, con il decreto Aiuti-bis;
- per i mesi di ottobre e novembre 2022, con il decreto Aiuti-ter;
- per il mese di dicembre 2022, con il decreto Aiuti-quarter.

Il legislatore ha essenzialmente collegato la spettanza del beneficio alla titolarità di POD da parte dell'impresa ad eccezione dei casi in cui manchino i parametri di riferimento (in particolare per le società neo-costituite); per tali situazioni, per esigenze di semplificazione, è stato individuato dalla legge stessa un parametro forfetario.

In caso di fusione, ai fini dell'individuazione del costo medio per kWh della componente energetica verificatosi nel primo trimestre 2019, la società non può utilizzare i dati di consumo relative a POD intestati alle società incorporate, in quanto soggetti giuridici intestatari in via autonoma di diverse utenze nel periodo antecedente all'operazione di riorganizzazione, né, trattandosi di società già costituita ed operativa alla data del 1° gennaio 2019, può far riferimento al parametro forfetario

Conclusivamente, pertanto, ai fini del calcolo del contributo spettante, la stessa dovrà 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.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

17. Fusione – Trattamento dei costi di transazione imputati a incremento del valore fiscale della partecipazione (risposta ad interpello n. 235 del 2.3.2023)

Con la risposta ad interpello n. 235 del 2 marzo 2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in tema di costi di transazione imputati ad incremento del valore fiscale della partecipazione.

L'art. 172 del TUIR prevede che la fusione tra più società non costituisce realizzo né distribuzione delle plusvalenze e minusvalenze dei beni delle società fuse o incorporate, comprese quelle relative alle rimanenze e il valore di avviamento e che i beni ricevuti sono valutati fiscalmente in base all'ultimo valore riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi, facendo risultare da apposito prospetto di riconciliazione della dichiarazione dei redditi i dati esposti in bilancio ed i valori fiscalmente riconosciuti.

In merito al trattamento dei costi di transazione, laddove si assiste ad un incremento del valore fiscale della partecipazione cui sono capitalizzati, quest'ultimo valore, nel rispetto del principio di neutralità della fusione di cui all'articolo 172 del TUIR, deve essere ereditato dall'incorporante a prescindere dalla riclassificazione operata da quest'ultima in funzione dei principi contabili adottati.

REDDITI DI IMPRESA

18. Chiarimenti in materia di ACE (risposte ad interpello nn. 228 e 229 del 1.3.2023)

Con le risposte ad interpello nn. 228 e 229 del 1° marzo 2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito precisazioni in materia di ACE e Super ACE.

L'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214, recante "Aiuto alla crescita economica (ACE)", ha introdotto un incentivo alla capitalizzazione delle imprese al fine di riequilibrare il trattamento fiscale tra quelle che si finanziano con debito e quelle che si finanziano con capitale proprio.

L'incentivo consiste nella facoltà di dedurre dal reddito complessivo netto un importo pari al rendimento del nuovo capitale proprio immesso nella società sotto forma di conferimento in denaro ovvero di accantonamento di utili a riserve disponibili.

La norma citata sottrae al beneficio dell'ACE quegli investimenti non consistenti in un reale incremento del nuovo capitale dell'impresa poiché si sostanziano in operazioni di natura finanziaria poste in essere da soggetti che non svolgono attività finanziaria.

A fianco della disciplina dell'ACE cd. "ordinaria", il decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, (c.d. "Decreto Sostegni Bis"), al fine di incentivare la patrimonializzazione delle imprese deterioratasi a seguito delle difficoltà economiche causate dalla crisi pandemica, ha introdotto, nell'articolo 19, commi da 2 a 7, alcuni elementi rafforzativi dell'agevolazione in commento di carattere transitorio, in quanto circoscritti all'anno d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020 ("Super ACE").

La "Super ACE" non può essere considerata come un'agevolazione distinta ed indipendente rispetto all'ACE ordinaria, bensì come un rafforzamento dell'agevolazione già esistente introdotto al fine di tenere conto delle difficoltà economiche causate dalla predetta crisi pandemica. Pertanto, per quanto non diversamente previsto, alla cd. Super ACE, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'ACE "ordinaria".

Da ciò consegue che, anche nella determinazione della Super ACE spettante sugli aumenti di capitale proprio realizzati nel 2021 (rispetto al capitale proprio esistente al 31 dicembre 2020), si deve tenere conto della eventuale riduzione di base ACE disposta dall'articolo 1, comma 6--bis, del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, relativa all'incremento dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni avvenuto nel medesimo periodo (2020-2021).

Con riferimento ai soggetti esclusi dall'ambito di applicazione della penalizzazione, la locuzione "banche ed assicurazioni" deve essere valutata, includendo in tale novero di soggetti tutti coloro che svolgono attività finanziarie ed assicurative di cui alla sezione K dell'ATECOFIN 2007. Non possono essere assimilati ai soggetti che svolgono attività di cui alla sezione K dell'ATECOFIN 2007 e devono quindi sottostare ai limiti imposti dalla norma in termini di sterilizzazione della variazione in aumento del capitale proprio le holding diverse da quelle finanziarie (ovvero quelle holding il cui attivo patrimoniale è costituito prevalentemente da partecipazioni in imprese "diverse" da quelle finanziarie).

In questa ultima categoria rientrano, altresì, tutti quei soggetti che svolgono attività che non configurano operatività nei confronti del pubblico, se inclusi in un gruppo di soggetti che svolgono prevalentemente attività diverse da quelle finanziarie.

Nell'ipotesi in cui l'ACE ordinaria relativa agli esercizi precedenti al 2021 sia negativa, è corretto considerare ai fini del calcolo della Super ACE gli incrementi del 2021 (al netto dei decrementi del 2021) senza penalizzare la Super ACE in relazione alla eventuale base ACE "negativa" relativa agli esercizi precedenti.

Quindi è corretto agevolare ai sensi dell'articolo 19 del d. l. n. 73 del 2021, cioè quale "Super ACE", la "base netta" del solo periodo d'imposta 2021 senza considerare l'intero periodo dove emergerebbe un base ACE "negativa".

19. Chiarimenti sul contributo di solidarietà temporaneo 2023 (circolare n. 4 del 23.2.2023)

Con la circolare n. 4 del 23 febbraio 2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 e modifiche al contributo straordinario contro il caro bollette del decreto Ucraina.

La legge di bilancio 2023 ha istituito un contributo di solidarietà straordinario, sotto forma di prelievo temporaneo per l'anno 2023, per i soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva rivendita, attività di produzione di energia elettrica o gas metano, di estrazione di gas naturale, di rivendita di energia elettrica, gas metano e gas naturale, di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi, nonché di importazione degli

anzidetti beni o di introduzione in Italia, sempre dei medesimi beni, provenienti da altri Stati dell'Unione europea per la loro successiva rivendita.

Tale contributo di solidarietà costituisce, per l'anno 2023, una misura nazionale equivalente al contributo temporaneo istituito ai sensi del regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio del 6 ottobre 2022, relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia.

La circolare si compone di due paragrafi con cui fornisce dei primi chiarimenti. In particolare:

- al paragrafo 1, l'introduzione del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 (commi da 115 a 119), con particolare riferimento all'ambito soggettivo, alla determinazione della base imponibile e dell'ammontare del contributo dovuto, al suo versamento e al rapporto con le altre imposte erariali. In particolare, si chiarisce l'esclusione dall'ambito soggettivo di applicazione del prelievo in commento degli enti non commerciali;
- al paragrafo 2, le modifiche apportate all'ambito soggettivo e alla base imponibile del contributo straordinario di cui all'articolo 37 del d.l. n. 21 del 2022 (comma 120), nonché le previsioni di coordinamento scaturenti da tali modifiche (comma 121).

20. Proventi derivanti da insussistenza di passività (risposta ad interpello n. 240 del 6.3.2023)

Con la risposta a interpello n. 240 del 6 marzo 2023, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in tema di proventi derivanti da insussistenza di passività.

L'art. 88, comma 1, del TUIR qualifica come sopravvenienze attive imponibili i ricavi o altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite od oneri dedotti o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e i ricavi o altri proventi conseguiti per ammontare superiore a quello che ha concorso a formare il reddito in precedenti esercizi, nonché la sopravvenuta insussistenza di spese, perdite od oneri o di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi.

Pertanto, ai fini della disciplina in questione rilevano:

- il carattere sopravvenuto del fatto generatore del componente positivo del reddito e
- la sua stretta relazione con un componente economico (o con una passività patrimoniale) che abbia concorso alla formazione del reddito di impresa in un periodo d'imposta precedente l'insorgere della sopravvenienza stessa.

Nel caso specifico, l'insussistenza di passività che ha generato un componente positivo nel conto economico non risulta correlata ad alcun componente negativo di reddito oggetto di deduzione nei periodi d'imposta precedenti.

Infatti, la passività stralciata costituisce la rettifica di una posta patrimoniale, volta a bilanciare l'incremento patrimoniale determinato dall'iscrizione delle DTA, effettuata a seguito dell'imputazione della Passività, nell'ambito dell'adeguamento dei valori della scissione.

Relativamente al trattamento fiscale della sopravvenienza, dunque, appare opportuno richiamare la risposta a interpello n. 71 del 5 marzo 2019, in cui, con riferimento ad una fattispecie avente ad oggetto la tassazione di sopravvenienze attive emergenti dalla cancellazione di debiti iscritti in bilancio, a seguito del disconoscimento ai fini fiscali di costi in precedenza imputati al conto economico, è stato chiarito che tale sopravvenienza non costituiva un componente di reddito tassabile ex art. 88 del TUIR.

Tale orientamento dell'Amministrazione, secondo cui non costituisce sopravvenienza attiva tassabile ai sensi dell'art. 88 del TUIR l'insussistenza di una passività derivante da componenti che non hanno concorso a formare il reddito imponibile, si pone in continuità con la posizione espressa in risalenti documenti di prassi del Ministero delle Finanze (Risoluzione 28 giugno 1979, n. 813, e Circolare 27 maggio 1994, n. 73/E)

In particolare, il Ministero delle Finanze, coi predetti documenti di prassi, aveva chiarito che i rimborsi d'imposta configuravano una sopravvenienza attiva imponibile solo se le imposte cui si riferiscono risultavano aver partecipato alla determinazione del reddito imponibile, mentre se le imposte oggetto di restituzione fossero state fiscalmente indeducibili, il loro rimborso non avrebbe dato luogo a sopravvenienze attive imponibili.

Considerato che la Passività non ha concorso alla formazione del reddito in precedenti esercizi, si ritiene che la sopravvenuta insussistenza della stessa, conseguente alla rinuncia al credito, non concorra alla formazione del reddito di, sebbene gli effetti della rinuncia siano stati rilevati a conto economico.

NOVITÀ IN MATERIA IVA

21. Risposta ad interpello del 1° marzo 2023, n. 232: Rilevanza della mancata restituzione del deposito cauzionale previsto dal contratto di affitto in attuazione di accordo transattivo - artt. 3 e 15 del D.P.R. n. 633 del 1972

Nell'ambito di un contratto di affitto, la rinuncia alla restituzione di un deposito cauzionale, effettuata da una parte contrattuale, a fronte dell'impegno della controparte a rinunciare a ogni ulteriore pretesa, integra il presupposto oggettivo dell'IVA, ai sensi dell'art. 3 del DPR n. 633/72. Secondo l'Agenzia delle

entrate, tra l'obbligo di non fare posto a carico della parte che si astiene dall'esecuzione del contratto e dall'agire in sede esecutiva, e la rinuncia dell'altra parte a chiedere la somma versata a titolo di deposito cauzionale, è ravvisabile un nesso di sinallagmaticità. Ne consegue che l'ammontare trattenuto sulla base dell'accordo transattivo in parola è da assoggettare a IVA. Nel caso, poi, in cui il prestatore del servizio (i.e. il soggetto che trattiene il deposito cauzionale) non abbia documentato l'operazione, attraverso l'emissione di una fattura, spetta al cessionario procedere alla regolarizzazione dell'adempimento, in virtù dell'art. 6, comma 8, del D. Lgs. n. 471/1997.

22. Cessioni intracomunitarie – Comunicazione numero identificativo IVA iscritto nell'archivio VIES – Art. 41, primo comma, lett. b) Decreto-legge n. 331 del 1993 (risposta ad interpello n. 230 del 1° marzo 2023)

Le vendite effettuate nei confronti di clienti con partita IVA non iscritta al registro VIES residenti in altri Paesi UE usufruiscono del regime di non imponibilità IVA soltanto se riconducibili nell'ambito delle cessioni a distanza previste dall'articolo 38-bis del DL n. 331/1993 agevolabili. In caso contrario, è necessaria l'iscrizione alla banca dati VIES per poter beneficiare della non imponibilità IVA.

23. Cessione ramo d'azienda a società inattiva – Inutilizzo dei requisiti della cessionaria per l'esonero dalla prestazione della garanzia dei crediti IVA chiesti a rimborso – Art. 38-bis del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 (risposta ad interpello n. 227 del 1° marzo 2023)

Ai fini della richiesta di rimborso del credito IVA, i requisiti per l'esonero della garanzia (essere in attività, non aver ricevuto avvisi di accertamento o rettifica, etc.) si riferiscono al profilo soggettivo del richiedente il rimborso, e non anche alla specifica attività cui si riferisce l'eccedenza di credito IVA.

I medesimi requisiti non si trasferiscono con l'attività acquisita, quando ciò avvenga a termine di un'operazione straordinaria: nella specie, la cessione di un'azienda comporta per legge la cessione dei rapporti e dei crediti relativi al suo esercizio, ivi compresi i crediti d'imposta vantati dal cedente nei confronti dell'erario, ma non anche dei requisiti soggettivi del cedente. Con la conseguenza che, il credito IVA richiesto a rimborso dalla società conferitaria va pertanto garantito in difetto dei requisiti soggettivi per richiederne l'esonero.

24. Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza del 28 febbraio 2023, causa C-695/20: Potere di esecuzione del Consiglio dell'Unione europea – Articolo 291, paragrafo 2, TFUE – Sistema comune di imposta sul

valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 28 e 397 – Soggetto passivo che agisce in nome proprio ma per conto terzi – Fornitore di servizi tramite mezzi elettronici – Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 – Articolo 9 bis – Presunzione – Validità.

In virtù dell'articolo 9 bis, paragrafo 1, del regolamento di esecuzione n. 282/2011, deve ritenersi che, nel caso di servizi prestati tramite mezzi elettronici attraverso una rete di telecomunicazione, un'interfaccia o un portale quale un mercato delle applicazioni, un soggetto passivo che interviene in detta prestazione agisce sempre in nome proprio, ma per conto del prestatore di tali servizi, il quale opera in qualità di gestore della rete di telecomunicazione, come una piattaforma on-line. La presunzione contenuta all'art. 9 bis, opera a meno che chi effettui i servizi tramite la rete di telecomunicazione non venga designato quale autonomo prestatore del servizio e tale circostanza emerga dalla documentazione contrattuale. Diversamente, il gestore della piattaforma è ritenuto essere esso stesso il prestatore di tutti i servizi effettuati tramite il mezzo elettronico. Ciò, in particolare, avviene quando il gestore della piattaforma ha la facoltà di definire, in modo unilaterale, elementi essenziali relativi alla prestazione, vale a dire la sua realizzazione e il momento in cui essa avrà luogo, o le condizioni in base alle quali il corrispettivo sarà esigibile, o, ancora, le norme che formano il quadro generale di tale prestazione.

In tali circostanze, e tenuto conto della realtà economica e commerciale, il gestore della piattaforma deve essere considerato il prestatore di servizi, ai sensi dell'articolo 28 della Direttiva IVA, secondo cui, qualora un soggetto passivo che agisca in nome proprio ma per conto terzi partecipi ad una prestazione di servizi, si ritiene che quest'ultimo soggetto abbia ricevuto o fornito tali servizi a titolo personale.

25. Corte di Giustizia dell'Unione Europea, sentenza del 9 marzo 2023, causa C-42/22: Esenzione dall'IVA – Articolo 135, paragrafo 1, lettera a) – Esenzione delle operazioni di assicurazione e di riassicurazione – Articolo 136, lettera a) – Esenzione delle cessioni di beni destinati esclusivamente ad un'attività esente – Nozione di "operazioni di assicurazione" – Rivendita di relitti di autoveicoli incidentati acquistati presso gli assicurati – Principio di neutralità fiscale.

Le operazioni consistenti nella vendita a terzi, ad opera di un'impresa di assicurazione, di relitti di autoveicoli, incidentati in occasione di sinistri coperti da tale impresa, da essa acquistati presso i proprio associati, costituiscono un'autonoma cessione di beni, come tale soggetta ad IVA. L'operazione non può

qualificarsi, invece, alla stregua di un'operazione di assicurazione, come tale esente da IVA agli effetti dell'art. 135 e dell'art. 136, lett. a) della Direttiva 112/2006/CE (c.d. "Direttiva IVA"). In particolare, l'art. 135 della Direttiva IVA, che esenta le «operazioni di assicurazione e di riassicurazione, comprese le prestazioni di servizi relative a dette operazioni, effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione», intende evitare le difficoltà di determinare la corretta base imponibile dell'IVA per i premi assicurativi connessi alla copertura del rischio. Un simile rischio non è ravvisabile nell'operazione in discussione, in quanto il prezzo su cui calcolare l'IVA corrisponde al valore del bene di cui trattasi al momento della vendita stessa. Infatti, nel caso di specie, il valore del relitto costituisce il valore residuo, a seguito del sinistro, del veicolo assicurato e, quindi, per definizione, non fa parte del danno subito dall'assicurato.

L'operazione di vendita non può, neppure, considerarsi esente da IVA in quanto inscindibilmente connessa al contratto di assicurazione relativo al veicolo di cui trattasi, e, pertanto, tale da dover essere assoggettata allo stesso trattamento fiscale del contratto in parola. Sebbene, dalla giurisprudenza della Corte emerge che, in taluni casi, più prestazioni formalmente distinte possano dar luogo ad un'unica operazione, da apprezzarsi unitariamente sotto il profilo fiscale, deve considerarsi che, nel caso in esame, le vendite di relitti di autoveicoli incidentati, derivano da convenzioni che sono distinte dai contratti di assicurazione che coprono tali veicoli e che sono stipulate dall'impresa di assicurazione con soggetti diversi dagli assicurati. Inoltre, gli originari proprietari dei beni non sono tenuti a cederli a detta impresa, di modo che la decisione di tali assicurati è indipendente dai contratti di assicurazione in parola ed è adottata successivamente alla conclusione degli stessi, e persino successivamente all'avverarsi del rischio coperto. Sulla base di tali elementi, non si può ritenere che le operazioni in discussione siano così strettamente connesse da costituire oggettivamente, sul piano economico, un'unica operazione, da apprezzarsi unitariamente sotto il profilo fiscale.

La vendita dei relitti non può, secondariamente, considerarsi esente da IVA in forza dell'art. 136, lettera a), Direttiva IVA che prevede l'esenzione delle cessioni di beni già destinati esclusivamente ad un'attività esente. Il termine «*destinati*», nella terminologia adoperata dalla Direttiva IVA, si riferisce al fatto che un bene sia adibito ad un uso determinato: e, cioè, nel caso di specie, ad essere utilizzato ai fini di un'attività consistente nella realizzazione di operazioni di assicurazione. Orbene, ciò non avviene nel caso dei beni che un'impresa di assicurazione acquista in occasione di sinistri da essa coperti e che essa destina non già ad essere usati nell'ambito della sua attività assicurativa, bensì ad essere rivenduti, nello stato in cui sono e senza essere stati utilizzati, a terzi.

Quest'ultima circostanza è sufficiente a dimostrare che siffatti beni non presentano alcun interesse nell'ambito della citata attività assicurativa.

Nel restare a Vs. disposizione per eventuali approfondimenti e/o chiarimenti, porgiamo

Cordiali saluti,

ENBIC - Studio e-IUS Tax & Legal