

Il presente memorandum contiene una sintesi delle principali disposizioni normative, pronunce ministeriali e giurisprudenziali in materia fiscale, pubblicate sui quotidiani e riviste specializzate nel mese di ottobre 2023. Il carattere meramente informativo e non esaustivo delle notizie ivi contenute non consente di assumere, sulla base delle segnalazioni riportate nel presente fascicolo, decisioni di natura operativa, la cui adozione non può comunque prescindere da approfondimenti specifici.

Contents

Attuazione dell'articolo 1, commi da 634 a 636, della L. n. n. 190/2014 – Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA per i quali emergono delle differenze tra l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate con strumenti di pagamento elettronico e l'ammontare complessivo delle operazioni certificate mediante fatture elettroniche e corrispettivi telematici	2
“Centrali eoliche” – Determinazione della rendita catastale – Computabilità nella stima del valore della torre di sostegno dell'aerogeneratore – Ulteriori chiarimenti	4
Regime di "realizzo controllato" – Conferimento delle quote complessivamente detenute, parte in piena proprietà e parte in nuda proprietà – Conferimento "minusvalente" – articolo 177, comma 2–bis, D.P.R. n. 917/1986 (TUIR)	5
Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 novembre 2018 e successive modificazioni	6
Misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili.....	7



Attuazione dell'articolo 1, commi da 634 a 636, della L. n. n. 190/2014 – Comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA per i quali emergono delle differenze tra l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate con strumenti di pagamento elettronico e l'ammontare complessivo delle operazioni certificate mediante fatture elettroniche e corrispettivi telematici

Con Provvedimento del 3 ottobre 2023, prot. n. 352652/2023, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 3 ottobre 2023, l'Agenzia delle Entrate ha dato attuazione all'articolo 1, commi da 634 a 636, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, individuando il contenuto della comunicazione per la promozione dell'adempimento spontaneo nei confronti dei soggetti titolari di partita IVA per i quali emergono delle differenze tra l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate con strumenti di pagamento elettronico e l'ammontare complessivo delle operazioni certificate mediante fatture elettroniche e corrispettivi telematici.

Il punto 1.1 del Provvedimento esaminato prevede che l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione dei contribuenti soggetti passivi IVA che presentano potenziali anomalie le informazioni derivanti dal confronto tra:

- l'importo complessivo delle transazioni giornaliere effettuate con strumenti di pagamento elettronico, comunicate telematicamente all'Agenzia delle Entrate in attuazione delle disposizioni contenute nell'articolo 22, comma 5, ultimo periodo, del D.L. n. 124/2019 e successive modificazioni;
- i dati fiscali delle fatture elettroniche emesse per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate tra soggetti residenti o stabiliti nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 1 del D.Lgs. n. 127/2015 e verso le Pubbliche amministrazioni ai sensi dell'articolo 1, commi da 209 a 214, della L. n. 244/2007;
- i dati dei corrispettivi giornalieri memorizzati elettronicamente e trasmessi telematicamente all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'articolo 2 del D.Lgs. n. 127/2015.

2

In particolare, l'Agenzia delle Entrate rende disponibili tali informazioni, il cui dettaglio è riportato ai successivi punti 1.2 e 2.2, per una valutazione in ordine alla correttezza dei dati in suo possesso; ciò consente al contribuente di poter fornire elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti in grado di giustificare la presunta anomalia.

Il successivo punto 1.2 indica il contenuto delle anzidette comunicazioni.

Il punto 2 del Provvedimento in commento indica le modalità con cui l'Agenzia delle Entrate mette a disposizione del contribuente gli anzidetti elementi e informazioni.

In particolare, il punto 2.1 prevede che l'Agenzia delle Entrate trasmette una comunicazione, contenente le informazioni di cui al precedente punto 1.2, al domicilio digitale dei singoli contribuenti comunicato ai sensi dell'articolo 16, commi 6 e 7, del D.L. n. 185/2008.



Ai sensi del successivo punto 2.2, la stessa comunicazione e le relative informazioni di dettaglio sono consultabili, da parte del contribuente, all'interno dell'area riservata del portale informatico dell'Agenzia delle Entrate denominata "Cassetto fiscale" e nell'interfaccia web "Fatture e corrispettivi", nella sezione "Consultazione", area "Fatture elettroniche e altri dati IVA", in cui sono resi disponibili:

- a) l'elenco dei mesi dell'anno in cui si è verificata la presunta anomalia, riferita allo scostamento tra l'ammontare dei pagamenti elettronici e l'importo di imponibile e IVA desunti dai dati delle fatture elettroniche e dei corrispettivi telematici;
- b) l'ammontare giornaliero dei pagamenti elettronici, al netto di eventuali storni;
- c) la differenza, calcolata su base mensile, tra l'importo di cui alla lettera b) e la somma degli importi relativi a imponibile e IVA desunti dalle fatture elettroniche emesse e dai corrispettivi telematici trasmessi;
- d) il codice ABI o il codice fiscale del soggetto obbligato alla comunicazione dei pagamenti elettronici;
- e) gli identificativi dei POS a cui i pagamenti elettronici sono riferiti.

Il punto 3.1 del Provvedimento in esame prevede che il contribuente, anche mediante gli intermediari incaricati della trasmissione delle dichiarazioni di cui all'articolo 3, comma 3, del D.P.R. n. 322/1998, può richiedere informazioni ovvero segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti con le modalità indicate nella comunicazione di cui al punto 2.1.

Il successivo punto 4 prevede che i dati e gli elementi di cui ai punti precedenti sono resi disponibili alla Guardia di Finanza tramite strumenti informatici.

Infine, il punto 5.1 del Provvedimento esaminato dispone che i contribuenti che hanno avuto conoscenza degli elementi e delle informazioni resi dall'Agenzia delle Entrate possono regolarizzare la posizione mediante il ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997, presentando una dichiarazione integrativa e beneficiando della riduzione delle sanzioni in funzione della tempestività della regolarizzazione.

Al riguardo l'Amministrazione finanziaria ha, inoltre, evidenziato che, in base al disposto dell'articolo 4 del D.L. n. 131/2023, i contribuenti che, dal 1° gennaio 2022 e fino al 30 giugno 2023, hanno commesso una o più violazioni in materia di certificazione dei corrispettivi - di cui all'articolo 6, commi 2-bis e 3, del D.Lgs. n. 471/1997 - possono avvalersi del ravvedimento anche se le predette violazioni sono state già constatate non oltre la data del 31 ottobre 2023 e sempreché le stesse non siano state già contestate alla data del perfezionamento del ravvedimento. Per avvalersi della norma da ultimo menzionata, il ravvedimento operoso deve essere perfezionato entro la data del 15 dicembre 2023.

“Centrali eoliche” – Determinazione della rendita catastale – Computabilità nella stima del valore della torre di sostegno dell’aerogeneratore – Ulteriori chiarimenti

Con Circolare n. 28/E del 16 ottobre 2023, l’Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alle modalità di determinazione della rendita catastale delle c.d. “centrali eoliche”, con particolare riguardo alla computabilità ai fini della stima diretta del valore della “torre eolica”.

Preliminarmente, l’Agenzia delle Entrate ha ricordato che l’articolo 1, commi 21 e 22, della L. 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016) ha previsto, a partire dal 1° gennaio 2016, che:

- la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata tramite stima diretta;
- a tal fine, si tiene conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l’utilità, nei limiti dell’ordinario apprezzamento;
- sono, invece, esclusi dalla stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo;
- gli intestatari catastali dei suddetti immobili possono presentare atti di aggiornamento catastale per la rideterminazione della rendita degli immobili già censiti, nel rispetto dei nuovi criteri.

L’Agenzia delle Entrate ha ricordato, inoltre, che con la Circolare n. 27/E del 2016 (paragrafo 1.3) è stato precisato che, per le specifiche caratteristiche tipologico-costruttive, le strutture di sostegno degli aerogeneratori delle centrali eoliche (c.d. “torri eoliche”) sono da annoverare tra le “costruzioni”, nelle quali è possibile riconoscere i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo e, come tali, sono da includere nella stima diretta finalizzata alla determinazione della rendita catastale della centrale eolica.

Con specifico riferimento all’esaminata fattispecie delle “torri eoliche”, un consolidato orientamento della Suprema Corte ha, invece, chiarito che di regola le caratteristiche ordinarie degli impianti eolici sono tali per cui la torre di sostegno partecipa al processo produttivo e come tale risulta esente dal carico impositivo, al pari del rotore e della navicella (*ex multis* da ultimo Cassazione 13 gennaio 2023, nn. 941, 945 e 949).

Pertanto, con l’esaminato Documento di prassi, l’Agenzia delle Entrate considera superate le indicazioni contenute nel richiamato paragrafo 1.3 della Circolare n. 27/E del 2016, secondo cui le torri eoliche sono da annoverare tra le “costruzioni” a prescindere da un esame sul piano esclusivamente fattuale dell’assenza di strumentalità al processo produttivo.

Conseguentemente, conclude l’Amministrazione finanziaria, per le centrali eoliche, deve ritenersi escluso dalla stima catastale tutto il complesso “rotore-navicella-torre”, da considerarsi quindi un *unicum* impiantistico, funzionale allo specifico processo di produzione di energia, fatte salve eventuali peculiarità costruttive specifiche dell’impianto.

Regime di "realizzo controllato" – Conferimento delle quote complessivamente detenute, parte in piena proprietà e parte in nuda proprietà – Conferimento "minusvalente" – articolo 177, comma 2-bis, D.P.R. n. 917/1986 (TUIR)

Con Risoluzione n. 56/E del 16 ottobre 2023, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti sul regime di “realizzo controllato” in caso di conferimento “minusvalente” in una società di nuova costituzione delle quote complessivamente detenute, parte in piena proprietà e parte in nuda proprietà.

Il Documento di prassi esaminato riguarda un interpello presentato da un soggetto (in seguito anche Istante), persona fisica, residente in Italia, che detiene nella società Alfa (di seguito anche Società):

- in piena proprietà, una quota di partecipazione superiore al 20 per cento dei diritti di voto esercitabili nell’assemblea della medesima società;
- in nuda proprietà un’altra quota di partecipazione della stessa società.

In particolare, l’Istante rappresenta di voler conferire la totalità delle anzidette partecipazioni in una società di nuova costituzione da lui stesso interamente partecipata ed effettuare il conferimento ad un importo inferiore al costo fiscale della partecipazione conferita (conferimento minusvalente) non ritenendo necessaria una eccessiva patrimonializzazione della holding.

L’istante precisa, altresì, che il conferimento verrebbe effettuato in regime di c.d. "realizzo controllato", ai sensi dell'articolo 177, comma 2-bis, del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR).

5

L’istante chiede, quindi, all’Amministrazione finanziaria:

- 1) se possono essere conferite in regime di realizzo controllato solo le partecipazioni detenute in piena proprietà, oppure anche quelle detenute in nuda proprietà, considerato che queste ultime, prese isolatamente, non raggiungono la percentuale di qualificazione richiesta dall'articolo 177, comma 2-bis, del TUIR;
- 2) a prescindere dalla soluzione del primo quesito, se nel caso in cui il conferimento risulti "minusvalente" possa continuare a valere il metodo di determinazione del reddito "a realizzo controllato" o "neutralità indotta" ovvero se debba essere applicato il metodo del valore normale di cui all'articolo 9 del TUIR.

Preliminarmente l’Agenzia delle Entrate ha ricordato:

- l'articolo 9, comma 2, secondo periodo del TUIR, in base al quale in caso di conferimenti o apporti in società o in altri enti si considera corrispettivo conseguito il valore normale dei beni e dei crediti conferiti;
- l'articolo 177, comma 2, del TUIR, applicabile anche ai soggetti privati non imprenditori, secondo cui le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di un'altra società (c.d. “scambiata”), ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 1, del codice civile, sono valutate, ai fini della

determinazione del reddito del conferente, in base alla corrispondente quota delle voci di patrimonio netto formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

In base a tale ultimo criterio, e diversamente da quanto avverrebbe attraverso il ricorso al criterio del cd. "valore normale" di cui all'articolo 9 del TUIR, può non emergere alcuna plusvalenza, qualora il valore di iscrizione delle partecipazioni ricevute e, quindi, l'incremento di patrimonio netto effettuato dalla società conferitaria, risulti pari all'ultimo valore fiscale, presso il socio conferente, delle partecipazioni conferite (cd. "neutralità indotta").

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre ricordato che l'articolo 11-*bis* del D.L. n. 34/2019 (c.d. decreto Crescita), ha introdotto nell'articolo 177 del TUIR il comma 2-*bis* che ha esteso il regime del realizzo controllato ai casi in cui la società conferitaria non acquisisce il controllo di diritto ai sensi del citato articolo 2359 del codice civile, né incrementa la percentuale di tale controllo (in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario), a condizione che oggetto del conferimento siano partecipazioni che rispettino le percentuali di diritti di voto o di partecipazione al capitale o al patrimonio fissate dalla lettera a) contenuta nel citato comma 2-*bis*.

In merito al primo quesito, l'Agenzia delle Entrate chiarisce, quindi, che proprio alla luce della formulazione della lettera a), che richiama, oltre che i diritti di voto, anche la partecipazione al capitale, il conferimento della nuda proprietà priva di diritto di voto è astrattamente idonea ad integrare i presupposti dell'articolo 177, comma 2-*bis*, del TUIR.

Conseguentemente, nel caso in cui le quote detenute in nuda proprietà vengano conferite unitamente a quelle detenute in piena proprietà, e tale conferimento complessivamente integri le soglie di qualificazione di cui alla lettera a) dell'articolo 177, comma 2-*bis*, il conferimento nel suo complesso può beneficiare del regime di realizzo controllato.

Riguardo al secondo quesito, l'Agenzia chiarisce come la circostanza che, all'esito del conferimento in regime di realizzo controllato, l'Istante consegua una partecipazione (nella conferitaria) di valore inferiore al costo fiscale della partecipazione originaria nella Società (le cui quote sono state oggetto di conferimento) non pregiudica l'applicabilità del regime stesso, ma produce l'effetto della non deducibilità della minusvalenza in capo al conferente.

Modifiche al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 novembre 2018 e successive modificazioni

Con Provvedimento del 17 ottobre 2023, prot. n. 373040/2023, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 17 ottobre 2023, l'Agenzia delle Entrate ha apportato modifiche al Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 5 novembre 2018 concernente le "Modalità di conferimento/revoca delle deleghe per l'utilizzo dei servizi di Fatturazione elettronica", e successive modificazioni.

In particolare, il Provvedimento in esame, in considerazione dell'estensione dell'obbligo della fatturazione elettronica ai soggetti che applicano il regime forfetario, disposta dal D.L. 30 aprile 2022, n. 36, al fine dell'attivazione delle deleghe agli intermediari, prevede la possibilità di utilizzare, in assenza della dichiarazione IVA, ulteriori elementi di riscontro desumibili dalla dichiarazione dei redditi presentata dal delegante nell'anno solare precedente a quello di conferimento/revoca della delega.

Misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili

Con Decreto Legge 18 ottobre 2023, n. 145, pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 244 del 18 ottobre 2023, sono state introdotte misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili.

Riportiamo qui di seguito le misure da noi ritenute maggiormente significative.

Rinvio del versamento della seconda rata di acconto delle imposte dirette (articolo 4)

L'articolo 4, comma 1, del D.L. n. 145/2023 ha disposto che, per il solo periodo d'imposta 2023, le persone fisiche titolari di partita IVA che nel periodo d'imposta precedente dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a centosettantamila euro, effettuano il versamento della seconda rata di acconto dovuto in base alla dichiarazione dei redditi, con esclusione dei contributi previdenziali e assistenziali e dei premi assicurativi INAIL, entro il 16 gennaio dell'anno successivo, oppure in cinque rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di gennaio, aventi scadenza il giorno 16 di ciascun mese.

La nuova disposizione normativa prevede, inoltre, che sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi di cui all'articolo 20, comma 2, del D.Lgs. n. 241/1997.

Disposizioni urgenti in tema di procedure di riversamento del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (articolo 5)

L'articolo 5, comma 1, del D.L. n. 145/2023 ha apportato modificazioni all'articolo 5 del D.L. n. 146/2021, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 215/2021.

In particolare, l'articolo 5, comma 1, lettera a), del D.L. n. 145/2023 apporta modificazioni al comma 9 (primo e secondo periodo) dell'articolo 5 del D.L. n. 146/2021, differendo al 30 giugno 2024 (prima era previsto il 30 novembre 2023) il termine di adesione alla procedura di riversamento del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo.

La novella normativa ha previsto, inoltre, che il contenuto e le modalità di trasmissione del modello di comunicazione per la richiesta di applicazione della procedura saranno definiti con uno o più Provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

L'articolo 5, comma 1, lettera b), del D.L. n. 145/2023 apporta modificazioni al comma 10 dell'articolo 5 del D.L. n. 146/2021, prorogando:

- dal 16 dicembre 2023 al 16 dicembre 2024 il termine per il versamento dell'unica rata o, in caso di rateazione, della prima rata;
- dal 16 dicembre 2024 al 16 dicembre 2025 il termine per il versamento della seconda rata;
- dal 16 dicembre 2025 al 16 dicembre 2026 il termine per versamento della terza rata;
- dal 17 dicembre 2023 al 17 dicembre 2024, in caso di pagamento rateale, il termine a decorrere dal quale sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale.

L'articolo 5, comma 1, lettera c), del D.L. n. 145/2023 apporta modificazioni al comma 11 dell'articolo 5 del D.L. n. 146/2021, prorogando al 17 dicembre 2024 il termine ivi previsto (in precedenza fissato al 17 dicembre 2023) a decorrere dal quale vanno calcolati, in caso di mancato perfezionamento della procedura, gli interessi di cui all'articolo 20 del D.P.R. n. 602/1973 in materia di interessi per ritardata iscrizione a ruolo.

L'articolo 5, comma 1, lettera d), del D.L. n. 145/2023 introduce un ulteriore periodo al comma 12 dell'articolo 5 del D.L. n. 146/202, con il quale si stabilisce che, in deroga all'articolo 3, comma 3, della L. n. 212/2000, il termine di decadenza per l'emissione degli atti di recupero, ovvero di ogni altro provvedimento impositivo, è prorogato di un anno con riferimento ai crediti d'imposta di cui al comma 7, utilizzati negli anni 2016 e 2017.

Modifiche all'articolo 4 del D.L. 28 luglio 2023, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla L. 18 settembre 2023, n. 127 (articolo 6)

L'articolo 6, comma 1, del D.L. n. 145/2023 prevede che, ai soli fini della determinazione del contributo di solidarietà temporaneo, per il 2023, di cui ai commi da 115 a 119 dell'articolo 1 della L. n. 197/2022, non concorrono alla determinazione del reddito complessivo relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 gli utilizzi di riserve del patrimonio netto accantonate in sospensione d'imposta o vincolate a copertura delle eccedenze dedotte ai sensi dell'articolo 109, comma 4, lettera b), del TUIR, nel testo previgente alle modifiche apportate dall'articolo 1, comma 33, lettera q), della L. n. 244/2007, nel limite del 30 per cento del complesso delle medesime riserve risultanti al termine dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.

Ai sensi del successivo comma 2 dell'articolo 6 del D.L. n. 145/2023, nel caso di esclusione degli utilizzi di riserve del patrimonio netto dal reddito complessivo relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, devono parimenti essere esclusi dal calcolo della media dei redditi complessivi conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022 gli utilizzi di riserve del patrimonio netto che hanno concorso al reddito nei suddetti quattro periodi di imposta, sino a concorrenza dell'esclusione operata nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023.



Il successivo comma 3 abroga l'articolo 4, comma 1, del D.L. n. 98/2023, che fissava al 30 novembre il termine ultimo per il versamento della quota del contributo di solidarietà per la quota parte corrispondente alla differenza tra l'importo del contributo determinato ai sensi dell'articolo 1, comma 116, della L. n. 197/2022 e l'importo del contributo che sarebbe stato determinato in applicazione delle disposizioni dell'articolo 5 del D.L. 30 marzo 2023, n. 34 successivamente abrogate.

Ai sensi del comma 4 dell'articolo 6 del D.L. n. 145/2023 non si fa luogo, in ogni caso, a restituzione delle somme già versate, che rimangono acquisite al bilancio dello Stato.

L'articolo 6, comma 5, del D.L. n. 145/2023 istituisce, per il solo anno 2024, un contributo di solidarietà, a carico dei soggetti che si avvalgono delle disposizioni di cui ai commi 1 e 2 del presente articolo, di ammontare pari al beneficio che si ottiene per effetto dell'applicazione dei citati commi 1 e 2, da versarsi in due rate di pari importo entro il 30 maggio e il 30 ottobre 2024.

Entrata in vigore (articolo 24)

L'articolo 24, comma 1, del D.L. n. 145/2023 stabilisce che l'esaminato Decreto entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana, ovvero il 19 ottobre 2023.

