

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 novembre 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

Riscossione – Modello F24 – Istituzione dei codici tributo per il versamento delle somme dovute a seguito delle comunicazioni inviate ai sensi dell’articolo 36-bis del D.P.R. n. 600/1973.....	2
Rinvio del versamento della seconda rata di acconto delle imposte sui redditi – Articolo 4 del D.L. 18 ottobre 2023, n. 145	2
Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 19 settembre 2023, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia di politiche di coesione, per il rilancio dell'economia nelle aree del Mezzogiorno del Paese, nonché in materia di immigrazione	4
Modalità di comunicazione dei crediti d’imposta non utilizzabili, di cui all’articolo 25, comma 1, del D.L. 10 agosto 2023, n. 104	7
Determinazione della percentuale per il calcolo del contributo a fondo perduto riconosciuto ai sensi dell’articolo 9, comma 3, del D.L. 18 novembre 2022, n. 176, convertito, con modificazioni, dalla L. 13 gennaio 2023, n. 6	8
Conversione in legge, con modificazioni, del Decreto-Legge 29 settembre 2023, n. 132, recante disposizioni urgenti in materia di proroga di termini normativi e versamenti fiscali.....	8
Acquisto di crediti d'imposta da bonus fiscali ex articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020. Rilevanza reddituale derivante dal differenziale tra credito d'imposta spettante e costo d'acquisto	9



Riscossione – Modello F24 – Istituzione dei codici tributo per il versamento delle somme dovute a seguito delle comunicazioni inviate ai sensi dell’articolo 36-bis del D.P.R. n. 600/1973

Con Risoluzione n. 60/E dell’8 novembre 2023, l’Agenzia delle Entrate ha istituito i codici tributo per il versamento delle somme dovute a seguito delle comunicazioni inviate ai sensi dell’articolo 36-bis del D.P.R. n. 600/1973.

La Risoluzione in commento contiene la tabella riepilogativa dei codici tributo di nuova istituzione utilizzabili nell’eventualità in cui il contribuente, destinatario della comunicazione inviata ai sensi dell’articolo 36-bis del D.P.R. n. 600/1973, non intenda versare l’importo complessivamente richiesto, riportato nel modello di pagamento F24 precompilato allegato alla comunicazione, ma ne intenda versare solo una quota.

In tal caso, deve essere predisposto un modello F24 nel quale i codici istituiti sono esposti nella sezione “*Erario*”, esclusivamente in corrispondenza delle somme indicate nella colonna “*importi a debito versati*”, riportando anche, nei campi specificamente denominati, il codice atto e l’anno di riferimento (nel formato “AAAA”) reperibili all’interno della stessa comunicazione.

Rinvio del versamento della seconda rata di acconto delle imposte sui redditi – Articolo 4 del D.L. 18 ottobre 2023, n. 145

Con Circolare n. 31/E del 9 novembre 2023, l’Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all’ambito applicativo del differimento del versamento della seconda rata di acconto delle imposte sui redditi previsto dall’articolo 4 del D.L. 18 ottobre 2023, n. 145.

Preliminarmente, l’Agenzia delle Entrate ha ricordato che il citato articolo 4 ha introdotto, per il solo periodo d’imposta 2023, due rilevanti novità:

- il differimento dal 30 novembre 2023 al 16 gennaio 2024 della scadenza del versamento della seconda rata di acconto dovuto in base alla dichiarazione dei redditi, modello “Redditi persone fisiche 2023” (Redditi PF 2023); sono espressamente esclusi i contributi previdenziali e assistenziali, per i quali permane il termine ordinariamente previsto del 30 novembre 2023;
- la possibilità di versare tali somme in cinque rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di gennaio 2024, aventi scadenza il giorno 16 di ogni mese; sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi di cui all’articolo 20, comma 2, del D.Lgs. n. 241/1997.

Nel paragrafo 1 della Circolare in commento viene esaminato l’ambito soggettivo della novità legislativa.

In particolare, il paragrafo 1.1 individua i destinatari della misura in argomento, precisando che possono avvalersene, per il solo anno 2023, le persone fisiche che contestualmente:

- sono titolari di partita IVA;
- hanno dichiarato, con riferimento al periodo d’imposta 2022, ricavi o compensi di ammontare non superiore a 170.000 euro (indicati nel modello Redditi PF 2023).

Trattasi, dunque, chiarisce l’Agenzia delle Entrate, di contribuenti che, nel 2022, hanno svolto attività di impresa o di lavoro autonomo.

Al riguardo viene, altresì, precisato che beneficiano del differimento in commento anche:

- l’imprenditore titolare dell’impresa familiare o dell’azienda coniugale non gestita in forma societaria;
- i contribuenti tenuti a versare in un’unica soluzione l’acconto delle imposte sui redditi, dovuto in base al modello Redditi PF 2023.

Il successivo paragrafo 1.2 dell’esaminato Documento di prassi individua, invece, i soggetti esclusi dal rinvio, ovvero:

- le persone fisiche non titolari di partita IVA; non usufruiscono di tale rinvio, ad esempio, i soci (non titolari di una propria partita IVA) di società di persone o di capitali i cui redditi siano stati ad essi imputati in applicazione del principio di trasparenza, ai sensi degli articoli 5 e 116 del TUIR;
- le persone fisiche titolari di partita IVA che, con riferimento all’anno d’imposta 2022 (modello Redditi PF 2023), dichiarano ricavi o compensi di ammontare superiore a 170.000 euro;
- i soggetti diversi dalle persone fisiche (quali, ad esempio, le società di capitali e gli enti non commerciali).

L’Agenzia delle Entrate chiarisce inoltre, con riferimento all’impresa familiare e all’azienda coniugale non gestita in forma societaria, che non possono fruire del rinvio del versamento in esame i collaboratori familiari e il coniuge del titolare d’impresa (salvo che non siano, a loro volta, titolari di partita IVA).

Nel paragrafo 3 della Circolare esaminata viene precisato che, al fine di verificare l’eventuale superamento della soglia di 170.000 euro, si deve far riferimento ai compensi, nonché ai ricavi di cui all’articolo 57 del TUIR, dichiarati per il periodo d’imposta 2022.

Al riguardo, l’Agenzia delle Entrate chiarisce che, ai fini del diritto all’accesso al differimento in esame, laddove il contribuente:

- ✓ eserciti più attività, contraddistinte da codici ATECO differenti, si deve assumere la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate;
- ✓ eserciti contestualmente un’attività di lavoro autonomo e un’attività d’impresa, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle attività esercitate.

Nello specifico caso, invece, di persone fisiche che esercitano attività agricole o attività agricole connesse (per esempio agriturismo, allevamento, eccetera), l’Agenzia delle Entrate puntualizza che:

- ✓ le stesse fruiscono del differimento solo laddove, nel 2022, siano anche titolari di reddito d’impresa;



- ✓ in luogo dell'ammontare dei ricavi, occorre considerare l'ammontare del volume d'affari (campo VE50 del modello di dichiarazione IVA 2023).

Con l'ulteriore precisazione che, qualora il contribuente non sia tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA rileva l'ammontare complessivo del fatturato del 2022 e, nel caso in cui il soggetto abbia altre attività commerciali o di lavoro autonomo, si tiene conto del volume d'affari complessivo degli intercalari della dichiarazione IVA.

Conversione in legge, con modificazioni, del D.L. 19 settembre 2023, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia di politiche di coesione, per il rilancio dell'economia nelle aree del Mezzogiorno del Paese, nonché in materia di immigrazione

L'articolo 1, comma 1, della Legge 13 novembre 2023, n. 162, pubblicata sulla G.U. n. 268 del 16 novembre 2023, ha convertito, con modificazioni, Il D.L. 19 settembre 2023, n. 124, recante disposizioni urgenti in materia di politiche di coesione, per il rilancio dell'economia nelle aree del Mezzogiorno del Paese, nonché in materia di immigrazione.

L'articolo 1, comma 2, della Legge n. 162/2023 ha disposto che l'esaminata Legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ovvero il 17 novembre 2023.

Riportiamo di seguito una sintesi delle disposizioni da noi ritenute maggiormente significative.

4

Gli articoli da 9 a 12 del D.L. n. 124/2023 istituiscono dal 1° gennaio 2024 la Zona economica speciale per il Mezzogiorno – ZES unica, (ZES unica), che ricomprende i territori delle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicilia, Sardegna.

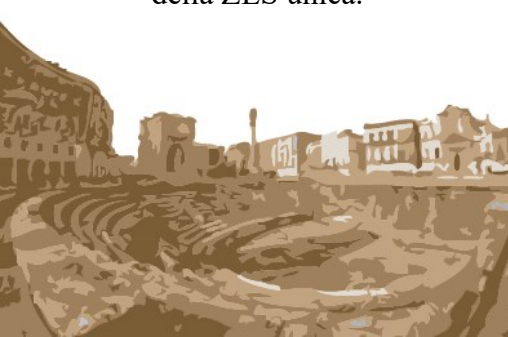
In particolare, l'articolo 9, comma 1, del D.L. n. 124/2023 definisce la Zona economica speciale (ZES) come una zona delimitata del territorio dello Stato nella quale l'esercizio di attività economiche e imprenditoriali da parte delle aziende già operative e di quelle che si insedieranno può beneficiare di speciali condizioni in relazione agli investimenti e alle attività di sviluppo d'impresa.

Le successive disposizioni normative disciplinano l'organizzazione (articolo 10), il piano strategico (articolo 11) e il portale web della ZES unica (articolo 12).

Gli articoli 13, 14 e 15 del D.L. n. 124/2023 specificano le semplificazioni amministrative riconosciute alle imprese nella ZES.

In particolare, l'articolo 13 prevede l'istituzione dello Sportello Unico Digitale ZES, S.U.D. ZES nel quale confluiscono gli sportelli unici digitali già attivati, nel sistema vigente, presso ciascun Commissario straordinario ZES.

Con l'articolo 14, invece, viene introdotto un procedimento unico per progetti da realizzare all'interno della ZES unica.



L'articolo 15 del D.L. n. 124/2023 illustra nel dettaglio i contenuti e le funzioni dell'autorizzazione unica e ne descrive compiutamente il procedimento di rilascio.

L'approvazione definitiva del Decreto Legge esaminato conferma, inoltre, il credito d'imposta a favore delle imprese che effettuano investimenti nella ZES unica, la cui disciplina è tracciata dall'articolo 16.

In particolare, l'articolo 16, comma 1, del D.L. n. 124/2023 riconosce, per l'anno 2024, un contributo, sotto forma di credito d'imposta, nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027, alle imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali, destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna e Molise, ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e nelle zone assistite della regione Abruzzo, ammissibili alla deroga prevista dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

Il comma 2 dell'articolo 16 del Decreto Legge esaminato precisa che, per le finalità di cui al comma 1, sono agevolabili gli investimenti, facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio, nonché all'acquisto di terreni e all'acquisizione, alla realizzazione ovvero all'ampliamento di immobili strumentali agli investimenti.

La disposizione normativa stabilisce, altresì, che il valore dei terreni e degli immobili non può superare il 50 per cento del valore complessivo dell'investimento agevolato.

Ai sensi del successivo comma 3, l'agevolazione di cui ai commi 1 e 2 non si applica ai soggetti che operano nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera e della lignite, dei trasporti, esclusi i settori del magazzinaggio e del supporto ai trasporti, e delle relative infrastrutture, della produzione, dello stoccaggio, della trasmissione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, della banda larga nonché ai settori creditizio, finanziario e assicurativo.

L'agevolazione, inoltre, non si applica alle imprese che si trovano in stato di liquidazione o di scioglimento ed alle imprese in difficoltà come definite dall'articolo 2 punto 18 del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014.

Il comma 4 dell'articolo 16 del D.L. n. 124/2024 stabilisce che, fermo restando il limite complessivo di spesa definito ai sensi del comma 6, il credito d'imposta di cui al presente articolo è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni indicati nel comma 2 acquistati o, in caso di investimenti immobiliari di cui al citato comma 2, realizzati dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024 nel limite

massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro. Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni; tale costo non comprende le spese di manutenzione. Non sono agevolabili i progetti di investimento di importo inferiore a 200.000 euro.

La disposizione normativa in esame prevede, inoltre, che:

- ✓ se i beni oggetto dell'agevolazione non entrano in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione;
- ✓ se, entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni anzidetti;
- ✓ per i beni acquisiti in locazione finanziaria, le disposizioni di cui al presente comma si applicano anche se non viene esercitato il riscatto;
- ✓ il credito di imposta indebitamente utilizzato rispetto all'importo rideterminato secondo le disposizioni dell'esaminato comma 4 è restituito mediante versamento da eseguire entro il termine stabilito per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi ivi indicate.

Ai sensi del successivo comma 5 dell'articolo 16 del D.L. n. 124/2023, il credito d'imposta in parola è concesso nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli articoli 107 e 108 del TFUE, e in particolare dall'articolo 14 del medesimo regolamento, che disciplina gli aiuti a finalità regionale agli investimenti.

Il comma esaminato prosegue specificando che il credito d'imposta è cumulabile con aiuti *de minimis* e con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, a condizione che tale cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline europee di riferimento.

Ai fini del riconoscimento dell'agevolazione, le imprese beneficiarie devono mantenere la loro attività nelle aree d'impianto, ubicate nelle zone assistite di cui al comma 1, nelle quali è stato realizzato l'investimento oggetto di agevolazione, per almeno cinque anni dopo il completamento dell'investimento medesimo. L'inosservanza dell'obbligo di cui al terzo periodo determina la revoca dei benefici concessi e goduti secondo le modalità stabilite con il decreto di cui al comma 6.

Il credito d'imposta *de quo* è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997, e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta

successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo. Al credito d'imposta non si applica il limite di cui all'articolo 1, comma 53 della Legge n. 244/2007.

Il comma 6 stabilisce che il credito di imposta in argomento è riconosciuto nel limite di spesa complessivo, per l'anno 2024, determinato con decreto del Ministro per gli affari europei, il Sud, le politiche di coesione e il PNRR da adottare di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze entro il 30 dicembre 2023.

Con il medesimo decreto sono definite, altresì, le modalità di accesso al beneficio, nonché i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta e dei relativi controlli, anche al fine di assicurare il rispetto del limite di spesa di cui al primo periodo.

Modalità di comunicazione dei crediti d'imposta non utilizzabili, di cui all'articolo 25, comma 1, del D.L. 10 agosto 2023, n. 104

Con Provvedimento del 23 novembre 2023, prot. n. 410221/2023, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 23 novembre 2023, l'Agenzia delle Entrate ha definito le modalità di comunicazione dei crediti d'imposta non utilizzabili, di cui all'articolo 25, comma 1, del D.L. n. 104/2023.

Il punto 1.1 del Provvedimento esaminato prevede che la comunicazione dei crediti d'imposta non utilizzabili, derivanti dall'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del D.L. n. 34/2020, è inviata a decorrere dal 1° dicembre 2023 tramite un apposito servizio web disponibile nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle Entrate, all'interno della "Piattaforma cessione crediti", direttamente da parte dell'ultimo cessionario titolare dei crediti stessi.

Il successivo punto 2.1 dispone che per i crediti d'imposta di cui all'articolo 121, comma 1-*quater*, del D.L. n. 34/2020 (c.d. crediti tracciabili), sono indicati:

- il protocollo telematico attribuito alla comunicazione di prima cessione del credito o sconto in fattura da cui sono derivati i crediti non utilizzabili;
- una o più rate annuali dei suddetti crediti.

La comunicazione è accolta se le rate dei crediti di cui al punto 2.1 risultano ancora nella disponibilità del cessionario che ha effettuato la comunicazione stessa. (punto 2.2)

Il punto 2.3 del Provvedimento esaminato dispone che per i crediti diversi da quelli di cui al punto 2.1 (c.d. crediti non tracciabili) sono indicati gli estremi identificativi della rata annuale del credito derivante dalla comunicazione di prima cessione del credito o sconto in fattura. La comunicazione è accolta se il cessionario dispone di credito residuo sufficiente per la tipologia di credito indicata e la relativa rata annuale.

Ai sensi del successivo punto 2.4, nell'anzidetta comunicazione è indicata anche la data in cui l'ultimo cessionario è venuto a conoscenza dell'evento che ha determinato la non utilizzabilità del credito.

Le comunicazioni accolte sono immediatamente efficaci e i crediti a cui si riferiscono non risulteranno più a disposizione del cessionario che ha effettuato le comunicazioni stesse. (punto 2.5).

Determinazione della percentuale per il calcolo del contributo a fondo perduto riconosciuto ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del D.L. 18 novembre 2022, n. 176, convertito, con modificazioni, dalla L. 13 gennaio 2023, n. 6

Con Provvedimento del 24 novembre 2023, prot. n. 411179/2023, pubblicato sul sito *internet* dell'Agenzia delle Entrate il 24 novembre 2023, l'Agenzia delle Entrate ha determinato la percentuale per il calcolo del contributo a fondo perduto riconosciuto ai sensi dell'articolo 9, comma 3, del D.L. n. 176/2022, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 6/2023.

In particolare, l'articolo 9, comma 3, citato, ha previsto l'erogazione di un contributo a fondo perduto a favore dei soggetti che sostengono nell'anno 2023 spese relative a interventi edilizi detraibili dall'IRPEF con percentuale del 90 per cento (articolo 119, comma 8-*bis*, primo e terzo periodo, del D.L. n. 34/2020) e che si trovano in particolari condizioni reddituali (articolo 119, commi 8-*bis* e 8-*bis*.1 del D.L. n. 34/2020)

Il punto 1.1 del Provvedimento in esame ha stabilito che la percentuale di detto contributo è pari al cento per cento.

Ai sensi del successivo punto 1.2, l'importo del contributo erogabile a ciascun beneficiario è pari al contributo richiesto risultante dall'ultima istanza validamente presentata ai sensi del Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 332648 del 22 settembre 2023, in assenza di rinuncia.

8

Conversione in legge, con modificazioni, del Decreto-Legge 29 settembre 2023, n. 132, recante disposizioni urgenti in materia di proroga di termini normativi e versamenti fiscali

L'articolo 1, comma 1, della Legge 27 novembre 2023, n. 170, pubblicata sulla G.U. n. 278 del 28 novembre 2023, ha convertito, con modificazioni, il D.L. n. 132/2023, recante disposizioni urgenti in materia di proroga di termini normativi e versamenti fiscali.

L'articolo 1, comma 2, della Legge n. 170/2023 ha disposto che l'esaminata Legge entra in vigore il giorno successivo a quello della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, ovvero il 29 novembre 2023.

Di seguito si riporta una sintesi delle disposizioni aventi rilevanza fiscale che integra e aggiorna quanto analizzato nella *tax newsletter* del mese di settembre.



Differimento dei termini per l'adesione al ravvedimento speciale (articolo 3-bis)

Con la Legge di conversione n. 170/2023 è stato introdotto nel D.L. n. 132/2023, dopo l'articolo 3, l'articolo 3-bis che prevede il differimento dei termini per l'adesione al ravvedimento speciale di cui all'articolo 1, commi da 174 a 178, della Legge 29 dicembre 2022, n. 197.

In particolare, la nuova disposizione normativa prevede che i soggetti che, entro il termine del 30 settembre 2023, non hanno perfezionato la procedura di regolarizzazione di cui all'anzidetto articolo 1, commi da 174 a 178, della L. n. 197/2022, possono comunque procedere alla predetta regolarizzazione, fermo restando il rispetto delle altre condizioni e modalità ivi previste, se versano le somme dovute in un'unica soluzione entro il 20 dicembre 2023 e rimuovono le irregolarità od omissioni entro la medesima data.

Acquisto di crediti d'imposta da bonus fiscali ex articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020. Rilevanza reddituale derivante dal differenziale tra credito d'imposta spettante e costo d'acquisto

Con la risposta ad interpello n. 472 del 30 novembre 2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito all'acquisto di crediti d'imposta da bonus fiscali ex articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020, con particolare riguardo alla qualificazione fiscale del "differenziale positivo" conseguente al pagamento di un corrispettivo inferiore al valore dei crediti.

Nel quesito proposto, l'Istante (in seguito anche "Studio Associato"), che svolge attività di "Servizi forniti da dottori commercialisti" nella forma giuridica di associazione professionale e assoggetta i propri redditi ad imposizione fiscale ai sensi del combinato disposto dagli articoli 53 e 5, comma 3, lett. c) del TUIR, rappresenta che:

- intende acquistare crediti di imposta di cui al combinato disposto degli articoli 119 e 121 del D.L. n. 34/2020;
- detti crediti d'imposta sono spettanti per spese sostenute nel periodo 2022 e saranno utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997 in quattro rate annuali;
- il valore nominale dei crediti differirà dal costo sostenuto per l'acquisto dei medesimi;
- i predetti crediti non traggono origine da prestazioni professionali rese dallo studio e/o da soggetti allo stesso associati.

L'Istante chiede chiarimenti in merito alla qualificazione fiscale del "differenziale positivo" conseguente al pagamento di un corrispettivo inferiore al valore nominale dei crediti d'imposta acquisiti ai sensi dell'articolo 121 del D.L. n. 34/2020.

Preliminarmente, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche:

- ✓ costituisce presupposto di imposta, ai sensi dell'articolo 1 del TUIR, il "possesso di redditi", in denaro o in natura, appartenenti ad una delle categorie tassativamente indicate nel

- successivo articolo 6 del TUIR. Trattasi dei redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, redditi d'impresa e redditi diversi;
- ✓ qualora si verifichi un arricchimento del contribuente non inquadrabile in una delle predette categorie reddituali specificatamente individuate dalla normativa, detto arricchimento non è assoggettabile ad imposizione diretta.

L'Amministrazione ha, inoltre, ricordato che, ai sensi dell'articolo 5, comma 3, lettera c), del TUIR, le associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni sono equiparate alle società semplici in ragione della presenza dei medesimi elementi costitutivi.

Tale assimilazione, spiega l'Agenzia delle Entrate, comporta che le associazioni professionali, come l'Istante, non possano svolgere attività d'impresa e che il loro reddito imponibile, costituito dalla sommatoria delle singole categorie di reddito indicate nel medesimo articolo 6 del TUIR, è imputato per trasparenza in capo a ciascun associato.

Nel Documento di prassi esaminato viene, quindi, rilevato come, con l'introduzione del beneficio fiscale di cui all'articolo 119 del D.L. n. 34/2020 (c.d. Superbonus), il legislatore ha inteso riconoscere ai contribuenti un'agevolazione, sotto forma di detrazione dall'imposta lorda, di ammontare superiore ai costi sostenuti senza, tuttavia, prevedere alcuna rilevanza reddituale di tale differenziale positivo (pari al 10 per cento delle spese medesime).

Inoltre, ricorda l'Agenzia delle Entrate, anche nell'ipotesi di cessione dell'anzidetto credito d'imposta, il legislatore nulla ha disposto in merito alla rilevanza reddituale del differenziale "positivo" derivante dall'acquisto del predetto credito a un valore inferiore a quello nominale prevedendo, coerentemente, l'irrilevanza dell'eventuale differenziale "negativo" derivante dal mancato utilizzo del credito in compensazione, atteso che non è possibile riportare "in avanti" o chiedere il rimborso dell'eventuale quota di credito d'imposta non utilizzata in ciascun anno.

Pertanto, in assenza di una specifica disposizione normativa, per l'Amministrazione fiscale, la rilevanza reddituale di tale "provento" va valutata, in applicazione delle regole generali di tassazione del reddito, verificando se tale differenziale positivo rientri in una delle categorie reddituali di cui al citato articolo 6 del TUIR (redditi di capitale, di lavoro autonomo o diversi).

L'Agenzia delle Entrate, dopo aver passato in rassegna tutte le suindicate categorie reddituali, ha affermato che il differenziale in parola non è riconducibile a nessuna di esse e pertanto lo stesso, in linea di principio, non genera reddito imponibile in capo allo Studio Associato istante.