

# LA SETTIMANA IN BREVE

<b>02</b>	<b>Notizie</b>
	OPERAZIONI STRAORDINARIE
02	CESSIONE D'AZIENDA - Aspetti fiscali - Imposizione diretta FISCALE
03	ACCERTAMENTO - Dichiarazioni - Modello 730
04	IMPOSTE INDIRETTE - IVA - Accertamento e riscossione
06	IMPOSTE INDIRETTE - Altre imposte indirette - Imposta di bollo
07	SANZIONI AMMINISTRATIVE - Compensazione di crediti inesistenti LAVORO
08	PREVIDENZA - Agevolazioni
<b>09</b>	<b>Leggi In evidenza</b>

# Notizie

Operazioni straordinarie

## **CESSIONE D'AZIENDA**

Aspetti fiscali - Imposizione diretta - Soggetti IAS/IFRS - Utile di buon affare - Rilevanza fiscale - Profili critici (caso n. 2/2023 del think tank di STS Deloitte)

Il documento del Think Tank di STS Deloitte n. [2/2023](#) esamina l'ipotesi di un soggetto IAS/IFRS che acquisisce un'azienda e, in base alle regole contenute nell'IFRS 3, iscrive in bilancio i relativi asset al *fair value*.

Come contropartita, nel Conto economico viene contabilizzato un plusvalore a titolo di c.d. "utile di buon affare", pari alla differenza negativa tra:

- il costo sostenuto per l'acquisto dell'azienda (c.d. "costo dell'aggregazione");
- il *fair value* del compendio aziendale acquisito.

Secondo tale documento, in forza del principio di derivazione rafforzata (ex [art. 83](#) del TUIR), tale provento assume rilevanza fiscale.

### ***Tesi dell'irrilevanza fiscale***

Diversa impostazione è stata adottata dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello 21.3.2022 n.

[126](#). Nel caso di specie, la società istante, nell'ambito di una procedura concorsuale, acquisiva un ramo d'azienda appartenente a una società fallita.

Ai sensi dell'[art. 4](#) co. 3 del DM 48/2009, per le cessioni d'azienda o di partecipazioni rileva il regime fiscale disposto dal TUIR, anche ove dalla rappresentazione in bilancio non emergano i relativi componenti positivi e negativi o attività e passività fiscalmente rilevanti.

Secondo la risposta in esame, tale disposizione si applica "*nell'ipotesi in cui, a fronte di un'operazione realizzativa sul piano giuridico, il bilancio la rappresenti come neutrale e, quindi, non faccia emergere i componenti reddituali sottesi all'operazione stessa*", mentre "*non trova applicazione nel diverso caso in cui la rappresentazione contabile non è neutrale e preveda l'iscrizione in bilancio del complesso aziendale a costo o, sepiù alto, al fair value*".

In pratica, secondo tale tesi, pur essendo in presenza di una operazione di natura realizzativa, la contabilizzazione al *fair value* delle attività e passività ricevute non assume alcuna rilevanza fiscale, con la conseguenza che l'iscrizione iniziale, nel bilancio dell'acquirente, dei cespiti aziendali al *fair value* sarebbe, in quanto fenomeno meramente valutativo, estraneo alla derivazione rafforzata e il costo fiscale delle attività acquisite sarebbe pari al costo sostenuto (e non al *fair value* di bilancio) per le medesime.

Corrispondentemente, anche l'utile di buon affare rilevato in base all'applicazione dell'IFRS 3 non assumerebbe rilevanza fiscale.

Ad esempio, se a fronte di un prezzo di acquisto dell'azienda di 1.000,00, i cespiti della stessa sono complessivamente iscritti a 1.400,00, con rilevazione a Conto economico di un utile di buon affare di 400,00, ai fini tributari gli asset assumerebbero un valore fiscalmente riconosciuto pari a 1.000,00, mentre il componente positivo di 400,00 non concorrerebbe alla formazione del reddito.

### ***Tesi della rilevanza fiscale***

Secondo il Caso n. 2/2023, appare più convincente la tesi secondo la quale l'iscrizione in bilancio dell'utile di buon affare e dei corrispondenti maggiori valori degli asset acquisiti sarebbe un fenomeno connesso alla qualificazione e alla classificazione di bilancio (c.d. fenomeni quali-valutativi) e non meramente valutativo, con la relativa rilevanza fiscale, in aderenza al principio di derivazione rafforzata, senza creare alcun doppio binario tra valori civili e fiscali.

Riprendendo l'esempio precedente, secondo tale approccio gli asset avrebbero un valore fiscalmente riconosciuto pari a 1.400,00 e il componente positivo di 400,00 concorrerebbe alla formazione del reddito d'impresa.

A favore di tale orientamento deporrebbero:

- sia le disposizioni attuative del principio di derivazione rafforzata;
- sia la prassi della stessa Agenzia delle Entrate, con riferimento, ad esempio, ai crediti contabilizzati al costo

ammortizzato con la rilevanza IRES del provento indicato come *day one profit* ai sensi dell'[art. 2](#) co. 3 del DM48/2009.

Infine, il richiamo all'art. 4 co. 3 del DM 48/2009, a supporto della tesi dell'irrelevanza fiscale, non sembra pertinente. Infatti, secondo la relazione illustrativa al DM 48/2009, tale disposizione interesserebbe le sole cessioni di azienda che intervengono tra soggetti sottoposti a comune controllo, mirando, nel contempo a:

- far emergere in capo al cedente le plusvalenze/minusvalenze fiscalmente rilevanti (anche in assenza di imputazione al Conto economico);
- consentire, in capo al cessionario, il riconoscimento fiscale dei maggiori o minori valori (ancorché non rilevati nello Stato patrimoniale) corrispondenti al prezzo pagato.

Solo nel caso delle operazioni *under common control* può però accadere che non emergano i relativi componenti positivi e negativi o attività e passività fiscalmente rilevanti. Nel caso di cessioni di azienda contabilizzate secondo l'IFRS 3, tale esigenza non sussiste.

art. 2 co. 3 DM 1.4.2009 Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 48

art. 4 co. 3 DM 1.4.2009 Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 48

art. 83 DPR 22.12.1986 n. 917

Documento Deloitte aprile 2023 n. 2

*Il Quotidiano del Commercialista del 18.5.2023 - "Utile da buon affare con rilevanza fiscale" -*

*Fornero Guide Eutekne - Imposte Dirette - "Principio di derivazione rafforzata" - Latorraca S.*

## Fiscale

### ACCERTAMENTO

Dichiarazioni - Modello 730 - Destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'IRPEF - Sostituti d'imposta - Trasmissione tramite un ufficio postale o un intermediario - Modalità (provv. Agenzia delle Entrate 16.5.2023 n. 155303)

Il provv. Agenzia delle Entrate 16.5.2023 n. [155303](#) ha definito le modalità di trasmissione delle schede con le scelte di destinazione dell'otto, cinque e due per mille dell'IRPEF (modelli 730-1) da parte dei sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale, confermando la procedura prevista per le schede trasmesse l'anno scorso (modelli 730-1 relativi al periodo d'imposta 2021), di cui al provv. 14.1.2022 n. [11185](#).

#### **Modalità di trasmissione dei modelli 730-1 nel 2023**

I sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale trasmettono i dati contenuti nei modelli 730-1, relativi al periodo d'imposta 2022, all'Agenzia delle Entrate tramite un ufficio postale o un intermediario, consegnando le schede:

- all'interno dell'apposita busta di cui all'Allegato 2 al provv. del 6.2.2023 n. [34545](#);
- ovvero in una normale busta di corrispondenza, nella quale si indica la dicitura "Scelte della destinazione dell'otto, del cinque e del due per mille dell'IRPEF", il cognome, il nome e il codice fiscale del dichiarante.

In entrambi i casi, le buste devono essere debitamente sigillate e contrassegnate sui lembi di chiusura dal contribuente.

Nel caso in cui la dichiarazione sia presentata in forma congiunta, i due modelli 730-1 devono essere inseriti in due distinte buste, sulle quali devono essere riportate le suddette indicazioni riferite, rispettivamente, al dichiarante e al coniuge.

#### ***Bolla di consegna delle buste***

In caso di consegna delle buste a un intermediario, i sostituti d'imposta utilizzano la bolla di consegna di cui all'Allegato 1 al provv. [34545/2023](#), nella quale si riportano i codici fiscali dei soggetti che hanno effettuato la scelta.

Qualora le buste vengano consegnate a un ufficio postale, non è necessario indicare nella suddetta bolla i codici fiscali. In questo caso, i sostituti d'imposta devono però raggruppare le buste in pacchi chiusicontenenti fino a cento pezzi. Su ciascun pacco, numerato progressivamente, deve essere apposta l'adicitura "Modello 730-1" e devono essere indicati il codice fiscale, il cognome e il nome o la denominazione e il domicilio fiscale del sostituto d'imposta.

#### ***Termini di trasmissione all'Agenzia delle Entrate***

Gli uffici postali e gli intermediari trasmettono tempestivamente in via telematica all'Agenzia delle Entrate i dati contenuti nelle schede ricevute dai contribuenti.

In ogni caso, gli intermediari inviano i dati:

- entro il 31.7.2023, per le schede ricevute fino al 15.7.2023;
- entro il 15.10.2023, per le schede ricevute fino al termine di presentazione del modello 730/2023.

#### ***Trasmissione telematica dal 2024***

L'[art. 2](#) del DL 73/2022 (c.d. DL "Semplificazioni fiscali"), modificando l'[art. 37](#) co. 2-bis lett. c-bis) del DLgs. 241/97, aveva previsto, in relazione ai sostituti d'imposta che prestano assistenza fiscale, la dematerializzazione, cioè la trasmissione in via telematica, dei modelli 730-1, che sarebbe dovuta decorrere da quest'anno, in relazione alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2022.

L'[art. 4](#) co. 2 del DL 51/2023 ha rinviato la suddetta dematerializzazione alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2023, da trasmettere nel 2024, non essendo stato emanato il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, sentito il Garante per la protezione dei dati personali, che avrebbe dovuto definire le modalità di trasmissione telematica, ed essendo ormai iniziata la "campagna dichiarativa".

art. 37 co. 2 bis DLgs. 9.7.1997 n. 241

Provvedimento Agenzia Entrate 16.5.2023 n. 155303

*Il Quotidiano del Commercialista del 17.5.2023 - "Schede dell'8, 5 e 2 per mille da consegnare a un ufficio postale o un intermediario" - Ghio - Negro*

*Il Quotidiano del Commercialista del 12.5.2023 - "Dematerializzazione delle schede di otto, cinque e due permille dell'IRPEF rinviata" - Ghio - Negro*

## **IMPOSTE INDIRETTE**

Iva - Accertamento e riscossione - Controlli successivi al rilascio della partita IVA – Regime sanzionatorio – Novità della L. 197/2022 – Criteri e modalità per l'analisi del rischio (Provv. Agenzia delle Entrate 16.5.2023 n. 156803)

La L. [197/2022](#) ha introdotto, all'[art. 35](#) del DPR 633/72, i co. 15-bis.1 e 15-bis.2 che prevedono ulteriori misure di prevenzione e contrasto ai fenomeni di evasione connessi al rilascio di nuove partite IVA.

Con il provv. Agenzia delle Entrate 16.5.2023 n. [156803](#), sono state approvate le disposizioni attuative della disciplina ed è stato elaborato un "fac-simile" di polizza fideiussoria da utilizzare nell'eventualità in cui, dopo un provvedimento di cessazione della partita IVA da parte dell'Agenzia delle Entrate, il contribuente intenda riaprirla.

### **Valutazione del rischio delle partite IVA**

Ai sensi dell'[art. 35](#) co. 15-bis.1 del DPR 633/72, l'Agenzia delle Entrate effettua specifiche analisi del rischio connesso al rilascio e all'operatività delle partite IVA, all'esito delle quali invita il contribuente a comparire di persona presso l'Ufficio.

I controlli sono rivolti, primariamente, alle partite IVA di nuova attribuzione, caratterizzate da brevi cicli di vita o da ridotti periodi di operatività, a cui si associa il sistematico inadempimento degli obblighi dichiarativi e di versamento delle imposte; tuttavia, sono comprese anche le partite IVA già esistenti e, in particolare, quelle che dopo un periodo di inattività o a seguito di modifiche dell'oggetto o della struttura, riprendano ad operare con le caratteristiche sopra descritte.

La valutazione del rischio è orientata, principalmente, su elementi relativi:

- al titolare della ditta individuale, al lavoratore autonomo o al rappresentante legale di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica. Tali fattori possono riguardare sia la presenza di criticità nel profilo economico e fiscale del soggetto sia la manifesta carenza dei requisiti di imprenditorialità e di professionale e abituale svolgimento dell'attività;
- alla tipologia e alle modalità di svolgimento dell'attività, rispetto ad anomalie economico-contabili nell'esercizio della stessa, strumentali a gravi o sistematiche condotte evasive;
- alla posizione fiscale del soggetto nei confronti del quale emergano gravi o sistematiche violazioni delle norme tributarie.

### **Invito al contribuente**

I soggetti titolari di partita IVA che presentano gli elementi di rischio sopra elencati sono invitati a comparire di persona presso l'ufficio competente ai sensi dell'[art. 40](#) del DPR 633/72.

L'invito a comparire deve contenere l'indicazione dei profili di rischio individuati e gli elementi di pericolosità fiscale riscontrati in base ai controlli effettuati.

Il contribuente è chiamato a fornire i chiarimenti necessari e ad esibire le scritture contabili di cui agli [artt. 14](#) e [19](#) del DPR 600/73, ove obbligatorie, e, in ogni caso, è tenuto a dimostrare documentalmente l'assenza dei profili di rischio individuati dall'Amministrazione finanziaria.

Nei confronti dei soggetti destinatari dell'invito, l'Agenzia verifica:

- l'effettività degli elementi di rischio individuati con riferimento alle gravi anomalie relative al profilo soggettivo del titolare della partita IVA;
- l'effettivo esercizio dell'attività di cui agli [artt. 4](#) e [5](#) del DPR 633/72 e l'assenza dei profili di rischio individuati rispetto alle anomalie emerse;
- il corretto adempimento degli obblighi fiscali del soggetto passivo IVA rispetto agli elementi di pericolosità e alle collegate violazioni individuate dall'ufficio.

### **Provvedimento di cessazione della partita IVA**

Nel caso in cui il contribuente non ottemperi all'invito a comparire o non fornisca elementi idonei a dimostrare l'insussistenza dei profili di rischio individuati, l'Amministrazione notifica il provvedimento di cessazione della partita IVA.

La cessazione ha effetto dalla data di registrazione in Anagrafe Tributaria della notifica del provvedimento.

Inoltre, la cessazione della partita IVA comporta l'esclusione dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie (banca dati VIES), rendendola invalida nel sistema elettronico di cui all'[art. 17](#) del Regolamento UE n. 904/2010.

Secondo quanto previsto dall'[art. 35-quater](#) del DPR 633/72, nella sezione dedicata al servizio di verifica della partita IVA del sito dell'Agenzia delle Entrate, è possibile riscontrare, mediante i dati disponibili in anagrafe tributaria, l'eventuale cessazione della partita IVA ai sensi dell'art. 35 co. 15-bis e 15-bis.1.

Di conseguenza, ciascun operatore potrà, in ogni momento, verificare se nei confronti di un proprio fornitore o cliente sia stato emesso un provvedimento di cessazione della partita IVA.

#### *Irrogazione della sanzione*

L'[art. 11](#) co. 7-quater del DLgs. 471/97, introdotto dalla legge di bilancio 2023, prevede una sanzione pari a 3.000,00 euro per il contribuente destinatario del provvedimento di cessazione della partita IVA.

Il provv. [156803/2023](#) specifica che la sanzione viene irrogata contestualmente al provvedimento di cessazione della partita IVA e non trova applicazione l'[art. 12](#) del DLgs. 472/97 in materia di concorso di violazioni e continuazione.

La sanzione si applica nei confronti dei soggetti destinatari dei provvedimenti di cessazione della partita IVA emessi ai sensi dell'art. 35 co. 15-bis e 15-bis.1 in argomento.

#### *Attribuzione di nuova partita IVA e polizza fideiussoria*

Il contribuente destinatario del provvedimento di cessazione può, successivamente, chiedere l'attribuzione di una nuova partita IVA solo previa presentazione di una polizza fideiussoria o di una fideiussione bancaria della durata di tre anni e per un importo non inferiore a 50.000,00 euro.

Qualora siano state commesse violazioni fiscali prima dell'emanazione del provvedimento di cessazione, l'importo della fideiussione deve essere pari alle somme ancora dovute se superiori a 50.000,00 euro.

Il provvedimento ha, in aggiunta, approvato il "*fac-simile*" con i requisiti minimi che deve contenere la garanzia fideiussoria.

art. 35 DPR 26.10.1972 n. 633

Provvedimento Agenzia Entrate 16.5.2023 n. 156803

*Il Quotidiano del Commercialista del 18.5.2023 - "Controlli non solo sulle nuove partite IVA, ma anche su quelle già esistenti" - Greco*

*Il Sole - 24 Ore del 18.5.2023, p. 30 - "False partite Iva sotto tiro: fideiussione per riaprire" - Parente*

*Italia Oggi del 18.5.2023, p. 28 - "Al via i nuovi controlli per la cancellazione delle partite Iva false" - Ricca*

Quaderno n. 168/2023, p. 409-422 - 'La legge di bilancio 2023' - *Alfio Cissello, Emanuele Greco e Simonetta La Grutta*

*Guide Eutekne - IVA e imposte indirette - "Partita IVA" - Cosentino C.*

## **IMPOSTE INDIRETTE**

[Altre imposte indirette - Imposta di bollo - Fattura di vendita di autoveicoli - Costi di immatricolazione riaddebitati - Imposta di bollo \(risposta interpello Agenzia delle Entrate 15.5.2023 n. 328\)](#)

L'Agenzia delle Entrate, nella risposta ad interpello 15.5.2023 n. [328](#), si è soffermata sulla tassazione, ai fini dell'imposta di bollo, della fattura in cui vengono indicati, oltre a somme soggette ad IVA, i costi di immatricolazione (bolli, imposta di trascrizione, ecc.) che l'agenzia incaricata di svolgere le pratiche auto per la concessionaria ha pagato in nome e per conto del cliente.

### **Caso oggetto di interpello**

Nel caso di specie, una società che svolge attività di concessionaria di autoveicoli si avvale di alcune agenzie di pratiche automobilistiche per svolgere gli adempimenti burocratici necessari per la messa in strada dei veicoli venduti (pratiche presso la motorizzazione civile, iscrizione al PRA, ecc.). In questo contesto, le agenzie per le pratiche auto corrispondono, per ogni immatricolazione, una somma pari a circa 116,00 euro (64,00 euro per 4 marche da bollo da 16,00 euro; 41,78 euro di contributo alla Tesoreria dello Stato per il rilascio delle targhe; 10,20 euro per diritti al Dipartimento dei trasporti terrestri e impostaprovinciale di trascrizione, ecc.), che, poi, la concessionaria riporta nella fattura di vendita dei veicoli (nuovi o usati), unitamente al corrispettivo soggetto a IVA.

Queste somme vengono, poi, poste a carico del cliente finale nella fattura di acquisto.

L'interpello in commento viene inoltrato all'Agenzia delle Entrate dalla concessionaria, per chiedere se tali "costi di immatricolazione", addebitati in fattura a titolo di rivalsa all'acquirente dell'auto, siano esenti dall'imposta di bollo ai sensi dell'art. 5 della Tabella B, allegata al DPR 642/72, che esenta dal bollo gli atti relativi "alla riscossione ed al rimborso dei tributi, dei contributi e delle entrate extratributarie dello Stato...".

Secondo l'istante, tali somme sarebbero esenti da bollo, in coerenza con quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate nella risposta 20.7.2021 n. 491.

L'Amministrazione finanziaria non condivide la soluzione proposta dal contribuente e ritiene che le somme dovute per imposta di bollo, imposta provinciale di trascrizione, contributo per il rilascio delle targhe ecc., corrisposte dalle agenzie di pratiche auto per conto del cliente e, poi, riaddebitate ad esso in fattura dalla concessionaria, scontino l'imposta di bollo.

### **Imposta di bollo sulla fattura**

L'Agenzia ricorda che, in linea di principio, ai sensi dell'art. 13 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 642/72, l'imposta di bollo si applica nella misura di 2,00 euro sulle "fatture, note, conti e simili documenti", se superano la somma di 77,47 euro (nota 2 all'art. 13 citato).

In deroga a tale disciplina, l'art. 6 della Tabella B allegata al DPR 642/72 esenta dal bollo i documenti riguardanti il pagamento di corrispettivi di operazioni assoggettate a IVA. Per questo motivo, le fatture aventi a oggetto somme imponibili a IVA non scontano il bollo.

Perché operi il principio di alternatività IVA-bollo è però necessario che si tratti di fatture che "recano solo corrispettivi soggetti ad IVA" (cfr. la ris. Agenzia delle Entrate n. 98/2001).

Per questo, se nella fattura sono comprese somme escluse da IVA ai sensi dell'art. 15 del DPR 633/72, su di esse è dovuta l'imposta di bollo.

Con riferimento alle spese sostenute dalle agenzie automobilistiche, su incarico dei clienti, presso la motorizzazione civile e il PRA, era stato chiarito da un risalente documento (R.M. 3.1.79 n. 363527) che, in presenza di apposita documentazione comprovante il titolo, si tratta in effetti di somme escluse da IVA ex art. 15 del DPR 633/72.

Pertanto, la fattura che indichi tali somme, posto che si tratta di anticipazioni in nome e per conto del cliente, va soggetta a imposta di bollo, a meno che non siano applicabili altre esenzioni.

### **Esenzione per atti inerenti alla riscossione di tributi**

Per quanto concerne le esenzioni, nel caso di specie l'Amministrazione finanziaria non ritiene corretto applicare l'esenzione dall'imposta di bollo prevista dall'art. 5 della Tabella B, allegata al DPR 642/72, riguardante gli "atti relativi alla riscossione di tributi", come, invece, sostenuto dall'istante.

Secondo l'Amministrazione, l'esenzione riguarderebbe solo gli atti di applicazione dei tributi emessi da "determinati soggetti che per legge pongono in essere attività relative alla riscossione ed al rimborso dei tributi", cioè, ad esempio, i notai "deputati per legge a tale attività".

In pratica, se il notaio riaddebita il bollo al cliente, l'esenzione opera perché egli è obbligato in solido al pagamento del bollo (risposta interpello Agenzia delle Entrate n. [491/2021](#)), mentre lo stesso principio non opera nel caso di specie, in cui l'agenzia di pratiche auto non è normativamente coinvolta nel pagamento del tributo.

art. 15 DPR 26.10.1972 n. 633  
Tariffa Parte I art. 13 DPR 26.10.1972 n. 642  
Risposta interpello Agenzia Entrate 15.5.2023 n.  
328 Risposta interpello Agenzia Entrate  
20.7.2021 n. 491

*Il Quotidiano del Commercialista del 16.5.2023 - "Costi di immatricolazione addebitati in fattura con bollo" - Mauro*

*Il Quotidiano del Commercialista del 21.7.2021 - "Spese anticipate dal notaio non sempre esenti dal bollo sulla fattura elettronica" - Bilancini - Mauro*

## **SANZIONI AMMINISTRATIVE**

Compensazione di crediti inesistenti - Recupero di crediti inesistenti o non spettanti - Distinzione (norma di comportamento AIDC maggio 2023 n. 219)

La norma di comportamento AIDC maggio 2023 n. [219](#) è intervenuta sulla questione relativa alla distinzione fra crediti inesistenti e crediti non spettanti, chiarendo che:

- il credito d'imposta si definisce non spettante laddove il contribuente, pur nell'intento di rispettare il presupposto normativo, commette errori di qualificazione o quantificazione dello stesso;
- il credito d'imposta è inesistente nei casi in cui la determinazione del credito sia avvenuta in assenza di documentazione o sulla base di documentazione non veritiera.

### **Crediti inesistenti**

La nozione è ricavabile dall'[art. 13](#) co. 5 del DLgs. 471/97, nel quale si dispone che il credito è inesistente quando "manca, in tutto o in parte, il presupposto costitutivo e la cui inesistenza non sia riscontrabile mediante" liquidazione automatica o controllo formale della dichiarazione.

In relazione a questi crediti:

- nel caso di utilizzo in compensazione, è applicabile la sanzione dal 100% al 200% del credito;
- l'avviso di recupero va notificato, a pena di decadenza, entro il 31.12 dell'ottavo anno successivo a quello in cui è avvenuta la compensazione ([art. 27](#) co. 16 del DL 185/2008).

### **Crediti non spettanti**

Il credito non spettante è, secondo l'[art. 13](#) co. 4 del DLgs. 471/97, quello relativo all'"utilizzo di un'eccedenza di un credito d'imposta esistenti in misura superiore a quella spettante o in violazione delle modalità di utilizzo previste dalle leggi vigenti".

In relazione a questi crediti:

- nel caso di utilizzo in compensazione opera, salva l'applicazione di disposizioni speciali, la sanzione del 30% del credito;
- risultano applicabili i termini ordinari di accertamento ex [art. 43](#) co. 1 del DPR 600/73.

### **Contrasto giurisprudenziale**

Un primo orientamento ritiene che operi, in ogni caso, il termine degli otto anni dall'utilizzo in compensazione di cui all'[art. 27](#) co. 16 del DL 185/2008 (Cass. 2.8.2017 n. [19237](#)). Secondo tale indirizzo, "il credito d'imposta recuperato è per forza di cose inesistente, non avendo dignità giuridica la distinzione tra credito non spettante e credito inesistente" (Cass. 5.11.2020 n. [24747](#)). Un altro orientamento distingue, invece, fra le due tipologie di crediti (Cass. 16.11.2021 n. [34444](#)).



La questione, con riferimento al termine per il recupero, è stata rimessa dalla Cass. 2.11.2022 n. [35536](#) al vaglio delle Sezioni Unite e analogo rinvio, in relazione al profilo della sanzione applicabile, è stato operato dalla Cass. 8.2.2023 n. [3784](#).

#### ***Crediti di imposta ricerca e sviluppo***

La questione assume rilevanza se applicata alle numerose liti relative a crediti riconosciuti per ricerca e sviluppo ([art. 3](#) del DL 145/2013), sussistendo sul punto un analogo contrasto giurisprudenziale (*ex multis*, C.T. Prov. Mantova 10.6.2022 n. 103/1/22, C.T. Prov. Latina 23.5.2022 n. 610/3/22).

La soluzione adottata dalla norma di comportamento AIDC riprende quanto previsto all'[art. 5](#) del DL 146/2021, distinguendo fra due fattispecie:

- la prima, che apre l'accesso alla sanatoria, è quella dell'avvenuto effettivo sostenimento di spese correlate ad attività di ricerca e sviluppo che, però, siano state erroneamente ricomprese tra quelle che davano diritto al credito di imposta. Risultano altresì sanabili gli errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità, nonché nella determinazione della media storica di riferimento;
- la seconda, che impedisce l'accesso alla sanatoria, riguarda quelle posizioni nelle quali la determinazione e l'utilizzo del credito sia il risultato di assetti che appaiano oggettivamente o soggettivamente simulati, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti non veritieri o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea alla dimostrazione delle spese ammissibili al credito di imposta.

art. 13 DLgs. 18.12.1997 n. 471

Norma di comportamento AIDC maggio 2023 n. 219

*Il Quotidiano del Commercialista del 13.5.2023* - **"Credito sempre esistente per errata qualificazione dell'aspesa"** - Boano

*Guide Eutekne - Accertamento e sanzioni* - **"Indebita compensazione di imposte"** - Cissello A.

## Lavoro

### **PREVIDENZA**

Agevolazioni - Incentivo al posticipo del pensionamento - Lavoratori che rinunciano alla pensione anticipata flessibile ("Quota 103") - Novità della L. 197/2022 (legge di bilancio 2023) - Disposizioni attuative (DM 21.3.2023)

Con il DM [21.3.2023](#), pubblicato nella *G.U.* 12.5.2023 n. 110, sono state definite le modalità attuative dell'incentivo riconosciuto ai sensi dell'[art. 1](#) co. 286 della L. 197/2022 ai lavoratori dipendenti che, pur avendo maturato entro il 31.12.2023 i requisiti per accedervi, decidono di rinunciare alla pensione anticipata flessibile (c.d. "Quota 103") introdotta dall'[art. 14.1](#) del DL 4/2019.

Al ricorrere di tale opzione, la misura prevista dalla legge di bilancio 2023 riconosce la facoltà di rinunciare all'accredito della quota dei contributi a carico del lavoratore relativi all'Assicurazione generale obbligatoria (AGO) per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti (IVS) dei lavoratori dipendenti e alle forme sostitutive e esclusive della medesima.

Nel contempo, la somma corrispondente alla quota di contribuzione a carico del lavoratore, che il datore di lavoro avrebbe dovuto versare all'INPS, verrà invece corrisposta interamente al dipendente.

Nel merito, si precisa che tali somme sono imponibili ai fini fiscali, ma non ai fini contributivi.

### **Effetti della rinuncia**

L'[art. 1](#) del DM 21.3.2023 dispone che la facoltà in questione ha effetto nei confronti di tutti i rapporti di lavoro in essere o successivi, e può essere esercitata una sola volta in qualunque momento successivo alla maturazione dei requisiti per l'accesso al trattamento di pensione anticipata flessibile.

La facoltà di rinuncia è peraltro revocabile e, in tal caso, gli effetti decorrono dal primo mese di paga successivo al momento in cui la revoca stessa è esercitata.

Se la facoltà di rinuncia è esercitata contestualmente o successivamente alla prima decorrenza utile per il pensionamento in "Quota 103", l'obbligo di versamento contributivo viene meno dal primo giorno del mese successivo a quello di esercizio della facoltà medesima.

### **Contribuzione interessata**

L'[art. 1](#) del DM 21.3.2023 prevede che:

- la facoltà di optare per l'incentivo riguarda esclusivamente i contributi pensionistici a carico del lavoratore dovuti in relazione ai periodi di lavoro effettuati dopo la maturazione dei requisiti per accedere alla pensione "Quota 103";
- la corresponsione al lavoratore dell'importo dei contributi non versati cessa in caso di conseguimento di una pensione diretta, ovvero al conseguimento del requisito anagrafico per la pensione di vecchiaia.

## NOTIZIE

### Procedura operativa

Per quanto riguarda gli aspetti procedurali, l'[art. 2](#) del DM 21.3.2023 stabilisce che il lavoratore che intende avvalersi dell'incentivo al posticipo del pensionamento ne deve dare comunicazione all'INPS.

In seguito, l'Istituto previdenziale provvederà a certificare al lavoratore, dandone comunicazione al datore di lavoro, il raggiungimento dei requisiti minimi pensionistici per l'accesso al trattamento di pensione anticipata flessibile entro 30 giorni dalla richiesta o dall'acquisizione della documentazione integrativa necessaria.

Una volta acquisita la certificazione, il datore di lavoro:

- effettuerà gli adempimenti correlati al venir meno dell'obbligo di versamento dei contributi e alla conseguente corresponsione delle relative somme al lavoratore;
- procederà all'eventuale recupero, a conguaglio, delle contribuzioni pensionistiche già versate.

Con l'occasione, il provvedimento in esame richiede all'INPS di predisporre le istruzioni operative volte a specificare gli aspetti tecnici e procedurali dell'incentivo in argomento.

Infine, l'[art. 2](#) del DM 21.3.2023 stabilisce che, in caso di variazione del datore di lavoro, la scelta di avvalersi dell'incentivo viene automaticamente applicata e l'INPS ne dovrà dare comunicazione al nuovo datore di lavoro entro 30 giorni.

art. 1 co. 286 L. 29.12.2022 n. 197

DM 21.3.2023 Ministero del Lavoro e delle politiche sociali

*Il Quotidiano del Commercialista del 13.5.2023 - "In Gazzetta le regole sull'incentivo per chi rinuncia a Quota 103" - Mamone*

*Guide Eutekne - Previdenza - "Pensioni - Pensione "Quota 103" - Secci N.*

# Leggi in evidenza

## AGEVOLAZIONI

PROVVEDIMENTO AGENZIA DELLE ENTRATE 21.3.2023 N. 84261

## AGEVOLAZIONI

[info@bgsm.it](mailto:info@bgsm.it) – [www.bgsm.it](http://www.bgsm.it)

Via F. Ferrucci, 57 – 59100 Prato (PO) – Tel. 0574/575795

## AGEVOLAZIONI FISCALI - Credito d'imposta per impianti di compostaggio presso centri agroalimentari - Presentazione delle domande

Con il presente provvedimento sono state definite le modalità e i termini di presentazione delle domande per beneficiare del credito d'imposta per impianti di compostaggio presso centri agroalimentari, di cui:

- all'art. 1 co. 831 - 834 della L. 30.12.2021 n. 234 (legge di bilancio 2022), come modificato dall'art. 1 co. 270 della L. 29.12.2022 n. 197 (legge di bilancio 2023);
- al precedente provv. Agenzia delle Entrate 14.3.2022 n. 80989.

### **Spese ammissibili**

Il credito d'imposta è riconosciuto in relazione alle spese documentate rimaste a carico del contribuente:

- relative all'installazione e messa in funzione di impianti di compostaggio presso i centri agroalimentari presenti nelle Regioni Campania, Molise, Puglia, Basilicata, Calabria e Sicilia, a condizione che questi possano smaltire almeno il 70% dei rifiuti organici prodotti dal medesimo centro agroalimentare;
- sostenute dall'1.1.2022 al 31.12.2023.

### **Modalità e termini di presentazione delle istanze**

Ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, il gestore del centro agroalimentare deve presentare un'apposita comunicazione all'Agenzia delle Entrate:

- relativa alle spese sostenute, utilizzando l'apposito modello approvato, con le relative istruzioni, dal provvedimento in esame;

## LEGGI IN EVIDENZA

in via telematica, nel rispetto delle specifiche tecniche allegate al presente provvedimento;

- utilizzando il software denominato "CreditoImpiantiCompostaggio", disponibile gratuitamente sul sito Internet [www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it);
- direttamente o avvalendosi di un intermediario incaricato;
- nel periodo dal 20.4.2023 al 31.5.2023, con riferimento alle spese sostenute nel 2022;
- ovvero nel periodo dal 22.4.2024 al 31.5.2024, con riferimento alle spese sostenute nel 2023. Nei suddetti periodi è possibile:
- inviare una nuova comunicazione, che sostituisce integralmente quella precedentemente trasmessa;
- presentare la rinuncia integrale al credito d'imposta precedentemente comunicato.

Nell'ambito dei previsti periodi, non rileva l'ordine temporale di presentazione delle comunicazioni.

### **Determinazione del credito d'imposta**

Il credito d'imposta è riconosciuto:

- nella misura massima del 70% delle spese ammissibili, sostenute nel 2022 o nel 2023, come risultante dall'ultima comunicazione validamente presentata, in assenza di successiva rinuncia;
- nel rispetto dei limiti delle risorse disponibili (pari a un milione di euro per ciascun anno) e del regime "de minimis".

Se l'importo teoricamente spettante del credito d'imposta determina il superamento dei limiti massimi previsti per gli aiuti "de minimis", nella comunicazione va riportato l'importo ridotto del credito rideterminato ai fini del rispetto dei predetti limiti.

### ***Determinazione della percentuale del credito spettante***

Dopo la conclusione di ciascun periodo di presentazione delle comunicazioni, l'Agenzia delle Entrate determina la percentuale della spesa sostenuta da ciascun soggetto riconosciuta a titolo di credito d'imposta, sulla base del rapporto tra l'ammontare delle risorse stanziare (pari a un milione di euro per ciascun anno) e l'ammontare complessivo delle spese agevolabili indicate nelle comunicazioni presentate.

Tale percentuale sarà comunicata con un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

### ***Modalità di utilizzo del credito d'imposta***

Il credito d'imposta spettante:

- è utilizzabile dai beneficiari esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, a partire dal giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento dell'Agenzia delle Entrate che determina la percentuale del credito spettante;
- presentando il modello F24 esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle Entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

Con una successiva risoluzione dell'Agenzia delle Entrate saranno impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24.

### ***Esclusione dei limiti annui alle compensazioni***

La compensazione del credito d'imposta in esame non è soggetta ai limiti annui dei crediti compensabili nel modello F24, ai cui all'art. 34 della L. 388/2000 e all'art. 1 co. 53 della L. 244/2007.

### ***Verifiche antimafia***

Relativamente alle comunicazioni per le quali l'ammontare del credito d'imposta fruibile sia superiore a 150.000,00 euro, il credito è utilizzabile in esito alle verifiche antimafia previste dal DLgs. 159/2011.

L'Agenzia delle Entrate comunica l'autorizzazione all'utilizzo del credito d'imposta qualora non sussistano motivi ostativi.

### ***Indicazione nella dichiarazione dei redditi***

Il credito d'imposta va indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso alla data di riconoscimento.

### ***Regime fiscale del credito d'imposta***

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore dell'attività prodotta ai fini dell'IRAP.