

LA SETTIMANA IN BREVE

02	Notizie
	OPERAZIONI STRAORDINARIE
02	SCAMBI DI PARTECIPAZIONI - Operazioni domestiche - Conferimento di partecipazioni
	FISCALE
03	ACCERTAMENTO - Dichiarazioni
04	RISCOSSIONE - Modello F24 - Versamenti unificati - Acconti
	LAVORO
06	PREVIDENZA - Contributi lavoro dipendente
	IMMOBILI
07	LOCAZIONI - Aspetti fiscali
08	Leggi In evidenza

SCAMBI DI PARTECIPAZIONI

Operazioni domestiche - Conferimento di partecipazioni - Scambio di partecipazioni mediante conferimento - Controllo di diritto - Partecipazioni indirette (caso n. 5/2023 del think tank di Sts Deloitte)

Il documento n. 5 del Think Tank di STS Deloitte si occupa dell'applicazione dell'[art. 177](#) co. 2 del TUIR, riguardante il conferimento di partecipazioni a c.d. "realizzo controllato". In particolare, si analizzano:

- la nozione di controllo rilevante agli effetti di tale normativa;
- la possibilità di considerare i diritti di voto esercitati nell'assemblea della società *target* che spettano a società controllate (di diritto) dalla conferitaria.

Scambio di partecipazioni mediante conferimento

L'[art. 177](#) co. 2 del TUIR disciplina l'operazione di "scambio" di partecipazioni mediante conferimento.

Le azioni o quote ricevute a seguito di conferimenti in società, mediante i quali la società conferitaria acquisisce il controllo di una società ai sensi dell'[art. 2359](#) co. 1 n. 1 c.c. (ovvero lo incrementa in virtù di un obbligo statutario o di legge), 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. Rileva, quindi, l'iscrizione in contabilità delle partecipazioni ricevute dal soggetto conferitario per individuare la plusvalenza del conferente.

Nozione di controllo ai fini del realizzo controllato

Ai fini dell'applicazione dell'[art. 177](#) co. 2 del TUIR, è necessario che i soggetti che pongono in essere l'operazione acquisiscano o integrino una partecipazione che consente il controllo "di diritto" ai sensi dell'[art. 2359](#) co. 1 n. 1 c.c. a fronte dell'attribuzione, ai soci della società partecipata, di una partecipazione.

La norma sopracitata annovera tutte le ipotesi di acquisizione del controllo di diritto, compresi i conferimenti di partecipazioni, di per sé, non classificabili come di controllo.

Il regime in argomento può essere applicato sia in operazioni di scambio che attuano un'aggregazione di imprese tra soggetti terzi, sia in quelle realizzate all'interno dello stesso gruppo per modificare la compagine societaria.

Il Think Tank di STS Deloitte osserva che, per la verifica del requisito del controllo di diritto, dovrebbero comunque rilevare anche i voti spettanti alle società controllate, alle società fiduciarie e alle persone interposte ai sensi dell'[art. 2359](#) co. 2 c.c.

Quest'ultima norma, che rappresenta una specificazione dell'applicazione dell'[art. 2359](#) co. 1 n. 1 c.c., risulta coerente con la *ratio* del conferimento a realizzo controllato, ossia l'acquisizione di una partecipazione che permetta alla conferitaria di disporre della maggioranza dei diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria della società scambiata. A tal fine, andrebbero, quindi, considerati tutti i rapporti partecipativi (diretti e indiretti) che, in relazione alle partecipazioni conferite, permettano di esercitare il controllo di diritto.

Si osserva altresì che un'impostazione simile si riviene anche con riferimento all'applicazione del regime del consolidato fiscale ex [art. 117](#) del TUIR.

art. 177 co. 2 DPR 22.12.1986 n. 917

Il Quotidiano del Commercialista del 9.11.2023 - "Realizzo controllato con requisito del controllo ampio" - Sanna

ACCERTAMENTO

Dichiarazioni - Dichiarazione precompilata - Comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate dei dati delle spese per abbonamenti al trasporto pubblico - Modalità (FAQ Agenzia delle Entrate 2.11.2023)

L'Agenzia delle Entrate, con alcune FAQ pubblicate il 2.11.2023, ha fornito indicazioni in merito alle modalità di trasmissione telematica dei dati delle spese sostenute per l'acquisto di abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico, ai fini della precompilazione delle dichiarazioni dei redditi (modelli 730/2024 e REDDITI PF 2024).

L'invio dei dati è facoltativo in relazione ai periodi d'imposta 2023 e 2024 (le cui dichiarazioni saranno trasmesse, rispettivamente, nel 2024 e nel 2025) e diventerà obbligatorio a partire dal periodo d'imposta 2025.

Bonus trasporti e rimborso delle spese per l'acquisto degli abbonamenti

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che i gestori del servizio di trasporto pubblico che applicano sul corrispettivo dovuto il c.d. "bonus trasporti", di cui all'[art. 35](#) del DL 50/2022, sono tenuti, anche in sede di trasmissione dei dati relativi alle spese per l'acquisto degli abbonamenti, a comunicare l'importo della spesa effettivamente sostenuta dall'utente, al netto del *bonus* usufruito.

Allo stesso modo, i soggetti che nello stesso anno erogano rimborsi per l'acquisto degli abbonamenti sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle Entrate l'importo al netto dei rimborsi disposti.

Ad esempio, se il soggetto affidatario del servizio di trasporto pubblico eroga nel 2023 un rimborso di 50,00 euro per un abbonamento acquistato nel medesimo anno del valore di 120,00 euro, l'importo da comunicare è pari a 70,00 euro, ossia il valore dell'abbonamento al netto del rimborso, indipendentemente dal soggetto che l'ha ricevuto.

Se il rimborso avviene in un anno successivo, deve invece essere comunicato separatamente.

Vendita di titoli di viaggio tramite rivenditori

Vengono altresì chiarite le modalità di comunicazione dei dati nei casi in cui la vendita dei titoli di viaggio sia demandata a rivenditori del territorio quali edicole, tabaccai e cartolerie.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate specifica che i soggetti affidatari del servizio di trasporto pubblico non devono effettuare la comunicazione dei dati qualora:

- le modalità di acquisto del titolo di viaggio avvengano tramite procedure che non prevedono la registrazione dei dati identificativi dei titolari degli abbonamenti;
- non vi sia l'informazione relativa al mezzo di pagamento, essendo questo un requisito essenziale per il riconoscimento del diritto alla detrazione. La detrazione per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico è infatti riconosciuta, ai sensi dell'[art. 1](#) co. 679 della L. 160/2019, a condizione che il pagamento sia effettuato con modalità "tracciabili".

Pagamento rateale dell'abbonamento

L'Amministrazione finanziaria chiarisce che, se l'abbonamento annuale viene pagato in più rate, l'azienda di trasporto è tenuta a comunicare l'importo totale della spesa sostenuta nell'anno di riferimento, in applicazione del principio di cassa.

Vendita di abbonamenti transfrontalieri

Nel caso in cui sia venduto da un unico soggetto un abbonamento transfrontaliero, utilizzabile quindi in parte sulla rete ferroviaria regionale e in parte sulla rete ferroviaria di uno Stato estero, la detrazione spetta solo sulla parte di spesa sostenuta per l'abbonamento riferibile alla tratta nazionale. Se però non è possibile distinguere la quota di costo riferito al trasporto della sola tratta nazionale, la detrazione spetta sull'intera spesa sostenuta.

Abbonamenti intestati a figli minori fiscalmente a carico dei genitori

L'attribuzione della spesa nella dichiarazione precompilata dei genitori è effettuata dall'Agenzia delle Entrate sulla base dei dati a disposizione e, in caso si riscontrino errori nella ripartizione della spesa, i genitori possono modificare la dichiarazione prima di inviarla.

Opposizione all'inserimento dei dati

I contribuenti possono comunque opporsi all'inserimento nella dichiarazione precompilata dei dati relativi alle spese sostenute per l'acquisto degli abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale, regionale ed interregionale comunicando l'opposizione:

- a decorrere dalle spese sostenute nel 2024, direttamente al soggetto destinatario della spesa al momento di sostenimento della stessa o comunque entro il 31 dicembre dell'anno in cui la spesa è stata sostenuta;
- all'Agenzia delle Entrate.

art. 15 co. 1 DPR 22.12.1986 n. 917

DM 29.3.2023 Ministero dell'Economia e delle
finanze Provvedimento Agenzia Entrate 4.10.2023
n. 354629 FAQ Agenzia Entrate 2.11.2023

Il Quotidiano del Commercialista del 4.11.2023 - "Spese per abbonamenti al trasporto pubblico da comunicare al netto del bonus trasporti" - Ghio - Negro

Guide Eutekne - Accertamento e sanzioni - "Dichiarazione precompilata" - Negro M.

RISCOSSIONE

Modello F24 - Versamenti unificati - Acconti - Persone fisiche titolari di partita IVA con ricavi o compensi 2022 non superiori a 170.000,00 euro - Seconda rata di acconto - Versamento entro il 16.1.2024 - Novità del DL 145/2023 - Ambito applicativo (circ. Agenzia delle Entrate 9.11.2023 n. 31)

Per alcuni soggetti, l'[art. 4](#) del DL 145/2023 (c.d. DL "collegato" al Ddl. di bilancio 2024) proroga al 16.1.2024 il termine per il pagamento della seconda rata di acconto dovuto in base alla dichiarazione dei redditi.

Con la circolare 9.11.2023 n. [31](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sull'ambito applicativo della disposizione.

Ambito temporale

Per espressa disposizione normativa, la misura è applicabile al solo periodo d'imposta 2023.

Soggetti beneficiari

Il differimento è applicabile alle sole persone fisiche titolari di partita IVA che, nel 2022, dichiarano ricavi o compensi non superiori a 170.000,00 euro. Deve trattarsi, quindi, di contribuenti che, nel 2022, hanno svolto un'attività d'impresa o di lavoro autonomo.

Possono beneficiare della proroga anche:

- gli imprenditori titolari dell'impresa familiare o dell'azienda coniugale non gestita in forma societaria (con esclusione dei collaboratori familiari e del coniuge del titolare dell'azienda, sempre che non siano, a loro volta, titolari di partita IVA);
- le persone fisiche titolari di partita IVA tenute a versare l'acconto in un'unica soluzione.

Soggetti esclusi

Dal beneficio sono esclusi i seguenti contribuenti (per i quali il termine di versamento resta quindi fermo al 30.11.2023, se aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno "solare"):

- le persone fisiche titolari di partita IVA che nel 2022 dichiarano ricavi o compensi di importo superiore a 170.000,00 euro;

- le persone fisiche “non titolari” di partita IVA (ivi inclusi i soci di società e associazioni “trasparenti” ai sensi degli [artt. 5, 115 e 116](#) del TUIR, sempre che non siano titolari di una propria partita IVA);
- i soggetti diversi dalle persone fisiche (ad esempio, le società di capitali e di persone, nonché gli enti commerciali e non commerciali).

Ambito oggettivo

L'[art. 4](#) del DL 145/2023 richiama l'acconto “*dovuto in base alla dichiarazione dei redditi*”.

In assenza di contrarie indicazioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, rientrano quindi nella proroga, oltre all'IRPEF, anche le imposte sostitutive delle imposte sui redditi dovute dai contribuenti che si avvalgono di forme di determinazione del reddito con criteri forfetari, oppure per le quali si applicano i criteri IRPEF di versamento dell'acconto.

Si tratta, in pratica, dei seguenti tributi:

- l'imposta sostitutiva per il regime di vantaggio ([artt. 27](#) co. 1, 2 e 7 del DL 98/2011 e 1 co. 96 - 115 e 117 della L. [244/2007](#));
- l'imposta sostitutiva per il regime forfetario ([art. 1](#) co. 54 - 89 della L. 190/2014);
- la cedolare secca sulle locazioni di immobili abitativi ([art. 3](#) del DLgs. 23/2011 e provv. Agenzia delle Entrate 7.4.2011 n. [55394](#));
- l'IVIE ([art. 19](#) co. 13 - 17 del DL 201/2011);
- l'IVAFE ([art. 19](#) co. 18 - 22 del DL 201/2011);
- l'imposta sostitutiva per compensi da ripetizioni ([art. 1](#) co. 13 - 16 della L. 145/2018);
- l'addizionale IRPEF sul materiale pornografico e di incitamento alla violenza, c.d. “tassa etica” ([art. 1](#) co.466 della L. 266/2005 e DPCM [13.3.2009](#)).

Tutte le citate imposte sono, infatti, liquidate nel modello REDDITI.

Calcolo del limite di 170.000,00 euro - Modalità

In merito alla verifica del superamento, o meno, del limite di 170.000 euro, occorre fare riferimento:

- ai compensi, per i lavoratori autonomi;
- ai ricavi, “di cui all'[articolo 57](#) del TUIR”, per gli imprenditori.

Il richiamo del citato art. 57 (peraltro non presente nel testo di legge, ma introdotto in via interpretativa) comporta, ad avviso dell'Agenzia, che rilevino tutti i ricavi indicati nell'[art. 85](#) del TUIR e, quindi:

- sia i ricavi c.d. “tipici”, derivanti dalle cessioni di beni oggetto dell'attività dell'impresa, di materie prime e sussidiarie, di semilavorati e di altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione, nonché dalle prestazioni di servizi oggetto dell'attività dell'impresa;
- sia i ricavi c.d. “assimilati”, quali i contributi in conto esercizio o quelli spettanti sotto qualsiasi denominazione in base a contratto oppure i ricavi derivanti, tra l'altro, dalle cessioni di azioni o quote di partecipazione e di obbligazioni che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie.

Per le imprese familiari e le aziende coniugali, occorre fare riferimento all'ammontare “complessivo” dei ricavi (e, quindi, considerando anche la quota attribuita ai collaboratori familiari o al coniuge del titolare).

Se il contribuente esercita più attività, contraddistinte da codici ATECO differenti, per accertare il mancato superamento della soglia occorre sommare i ricavi e i compensi relativi alle diverse attività esercitate.

Allo stesso modo e per i medesimi fini, se vengono esercitate contestualmente un'attività di lavoro autonomo e un'attività d'impresa, bisogna sommare i ricavi e i compensi relativi alle diverse attività.

Per le persone fisiche che, purché titolari nel 2022 di reddito d'impresa, esercitano attività agricole o attività ad esse connesse (ad esempio, agriturismo e allevamento), invece dell'ammontare dei ricavi, occorre considerare il volume d'affari risultante dal rigo VE50 ("Volume d'affari") del modello IVA 2023.

Se il contribuente non è tenuto alla presentazione della dichiarazione IVA, rileva l'ammontare complessivo del fatturato del 2022, tenendo conto:

- sia delle operazioni certificate tramite fattura;
- sia delle operazioni certificate mediante memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi.

Infine, nel caso in cui il soggetto "agricolo" svolga altre attività commerciali o di lavoro autonomo, occorre considerare il volume d'affari complessivo degli intercalari della dichiarazione IVA.

Esclusione dei contributi previdenziali e dei premi INAIL

Per espressa previsione normativa, dalla proroga sono esclusi:

- i "contributi previdenziali e assistenziali" (si tratta, ad esempio, dei contributi INPS dovuti dai lavoratori autonomi iscritti alla Gestione separata ex L. [335/95](#) e dagli artigiani e commercianti);
- i premi assicurativi INAIL.

Facoltà di rateizzare i versamenti

Anziché in un'unica soluzione entro il 16.1.2024, la seconda rata dei suddetti acconti potrà essere pagata in cinque rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di gennaio, con scadenza il giorno 16 di ciascun mese.

Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 4% annuo (ex [artt. 20](#) co. 2 del DLgs. 241/97 e [5](#) co. 1 del DM 21.5.2009).

art. 4 DL 18.10.2023 n. 145

Circolare Agenzia Entrate 9.11.2023 n. 31

Il Quotidiano del Commercialista del 10.11.2023 - "Soci "trasparenti" esclusi dalla proroga del versamento degli acconti" - Fornero

Circolare per il Professionista n. 13 del 13.11.2023 - "Regimi della trasparenza e del consolidato - Acconti IRPEF, IRES e IRAP" -

Lavoro

PREVIDENZA

Contributi lavoro dipendente - Erogazioni liberali in natura di modico valore - Soglia di esenzione per il 2023 - Incremento a 3.000,00 euro per i dipendenti con figli a carico - Bonus carburante - Conguaglio (messaggio INPS 6.11.2023 n. 3884)

Con il messaggio 6.11.2023 n. [3884](#), l'INPS ha dettato le istruzioni per le operazioni di conguaglio previdenziale e fornito chiarimenti con riferimento ai *fringe benefit* e al *bonus* carburante erogati nel corso del 2023.

Fringe benefit

L'[art. 40](#) del DL 48/2023 prevede, per il solo periodo d'imposta 2023, in deroga a quanto previsto dall'[art. 51](#) co. 3, prima parte del terzo periodo, del TUIR, che non concorrono a formare il reddito, entro il limite complessivo di 3.000,00 euro, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale.

Resta fermo il limite di esenzione di 258,23 euro per la restante platea di lavoratori, per i quali, inoltre, non rientrano nel suddetto limite i rimborsi per il pagamento delle bollette di acqua, luce e gas.

Qualora il valore dei beni o dei servizi prestati risulti complessivamente superiore al limite di 3.000,00 euro o di 258,23 euro, l'intero valore deve essere assoggettato a contributi INPS.

Bonus carburante

L'art. 1 co. 1 del DL 5/2023 prevede che il valore dei buoni benzina o di analoghi titoli per l'acquisto di carburanti ceduti dai datori di lavoro privati ai lavoratori dipendenti nel 2023 non concorre alla formazione del reddito del lavoratore se di importo non superiore a 200,00 euro. Tale esclusione non rileva ai fini contributivi.

Sul punto, l'INPS ha chiarito che i buoni benzina che rientrino nei limiti di 3.000,00 euro, o di 258,23 euro, non sono assoggettati a contribuzione. Viceversa, la quota relativa ai buoni benzina eccedente i suddetti limiti è assoggettata a contribuzione previdenziale.

Operazioni di conguaglio previdenziale

In sede di conguaglio, se il valore e le somme relative ai *fringe benefit* risultino superiori ai limiti previsti per il periodo d'imposta 2023, il datore di lavoro dovrà provvedere ad assoggettare a contribuzione il valore complessivo e non solo la quota eccedente.

In pratica, il datore che opera il conguaglio deve:

- portare in aumento della retribuzione imponibile del mese cui si riferisce la denuncia l'importo dei *fringe benefit* corrisposti nel periodo d'imposta 2023, non assoggettato a contribuzione nel corso dell'anno;
- trattenere al lavoratore la differenza dell'importo della quota del contributo a carico dello stesso non trattenuta nel corso dell'anno.

Recupero dei contributi versati

Per il recupero della quota di *fringe benefit* erogata e precedentemente sottoposta a contribuzione, i datori di lavoro potranno optare per una delle due seguenti modalità:

- variabili retributive (applicabile però solo nelle denunce di competenza dicembre 2023);
- flussi di regolarizzazione per ciascuna mensilità di competenza interessata, specificando il nuovo imponibile, al netto del *fringe benefit*.

Nella prima modalità dovranno essere utilizzate le variabili:

- FRIBEN, da utilizzare per la competenza specifica, indicata in "AnnoMeseVarRetr", in cui è presente un'imponibile da abbattere riferito all'importo del *fringe benefit* per la medesima mensilità di competenza;
- FRBDIM, da utilizzare, anche congiuntamente a FRIBEN, nel caso in cui per la competenza specifica ci sia eccedenza massimale;
- FRBMAS, da utilizzare per riportare parte dell'eccedenza massimale, presente nelle denunce di competenze successive a quelle interessate dai *fringe benefit*, nell'imponibile, per effetto della diminuzione degli imponibili delle competenze precedenti.

Datori di lavoro agricolo

Se il valore dei beni o dei servizi erogati risulti inferiore ai limiti previsti, il datore di lavoro dovrà provvedere al recupero della contribuzione versata sul differenziale. In tale caso, i datori di lavoro dovranno presentare alle Strutture INPS territorialmente competenti l'istanza di "Rettifica" attraverso l'apposita funzionalità disponibile all'interno del servizio "Comunicazione Bidirezionale" presente nel "Cassetto Previdenziale Aziende Agricole".

La compilazione del modulo e il relativo invio sarà disponibile dall'1.3.2024 al 31.5.2024.

art. 1 co. 1 DL 14.1.2023 n. 5

rt. 40 DL 4.5.2023 n. 48

Messaggio INPS 6.11.2023 n. 3884

Il Quotidiano del Commercialista del 7.11.2023 - "Due modalità per il recupero dei contributi INPS sui fringebenefit 2023" - Silvestro

Il Sole - 24 Ore del 7.11.2023, p. 46 - "Bonus carburante esente con il fringe benefit" - Cannioto - MaccaroneGuide Eutekne - Previdenza - "Conguaglio previdenziale" - Costa A.

Immobili

LOCAZIONI

Aspetti fiscali - Clausola penale inserita nel contratto di locazione - Autonoma tassazione - Esclusione (Cass. 7.11.2023 n. 30983)

La Corte di Cassazione, con la sentenza [7.11.2023](#) n. 30983, si è pronunciata per la prima volta sullecorrette modalità di applicazione dell'imposta di registro alla clausola penale, esaminando, nello specifico, la clausola apposta al contratto di locazione, con cui veniva definita la somma da versare in caso di ritardo nella restituzione del bene locato.

La Corte, confermando l'orientamento avallato anche dalla giurisprudenza di merito (C.G.T. I° Reggio Emilia 3 aprile 2023 n. 54/1/23), ha affermato che la clausola, avendo natura accessoria al contratto cui accede, non può essere assoggettata a tassazione autonoma, ai sensi dell'[art. 21](#) co. 1 del DPR 131/86, bensì ricadenel comma 2 della citata norma, che consente di assorbire la tassazione della disposizione meno onerosa in quella del contratto principale cui sia collegata da vincolo di derivazione necessaria.

Nozione di clausola penale

La clausola penale è definita dall'[art. 1382](#) c.c. come la pattuizione "con cui si conviene che, in caso d'inadempimento o di ritardo nell'adempimento, uno dei contraenti è tenuto a una determinata prestazione"; la medesima norma precisa che essa "ha l'effetto di limitare il risarcimento alla prestazione promessa, se non è stata convenuta la risarcibilità del danno ulteriore".

Clausola penale e imposta di registro

Il trattamento impositivo indiretto della clausola penale è stato oggetto di chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, da ultimo, con la risposta a interpello 5.5.2022 n. [246](#), ove, esaminando la clausola penale apposta al contratto di appalto, l'Amministrazione finanziaria ha:

- da un lato, ribadito (cfr. la ris. 16.7.2004 n. [91](#)) che la clausola penale va soggetta alla sola imposta fissa, ex [art. 27](#) del DPR 131/86, in quanto assimilabile a una condizione sospensiva;
- dall'altro, affermato che essa va soggetta ad autonoma imposizione, non potendosi rinvenire il vincolo di derivazione necessaria richiesto dall'[art. 21](#) co. 2 del DPR 131/86 per la tassazione unitaria, tenuto conto che la clausola penale non era imposta dalla legge, ma inserita per volontà delle parti.

Posizione della Cassazione

La Corte di Cassazione, nella sentenza in esame, non si sofferma sul *quantum* dell'imposizione (sul quale, quindi, si può ritenere corretto che, prima dell'inadempimento, si applichi solo l'imposta fissa di 200,00 euro come avviene per gli atti soggetti a condizione), ma sulla legittimità di assoggettare autonomamente ad imposizione la clausola inserita nel contratto di locazione.

Tassazione autonoma o unitaria

La motivazione della sentenza si concentra, quindi, sull'[art. 21](#) del DPR 131/86 che, nel disciplinare le modalità di applicazione dell'imposta di registro agli atti che contengono più disposizioni, prevede due criteri diversi a seconda che sussista, o meno, tra le disposizioni, un "vincolo di derivazione necessaria". Secondo la Corte, il diverso trattamento delineato dai due commi dell'[art. 21](#) riprende la distinzione tra negozi collegati e negozio complesso, per cui (cfr. Cass. n. [7154/2021](#)):

- rientrano nel primo comma dell'[art. 21](#) (tassazione autonoma) i negozi collegati, che si configurano in presenza di distinti e autonomi atti negoziali confluiti "in una fattispecie complessa

- pluricausale, della quale ciascuno realizza una parte, ma pur sempre in base ad interessi immediati ed autonomamente identificabili“;

- i negozi complessi, che hanno causa unica, rientrano nel secondo comma dell'art. 21 (tassazione unica).

Per questo motivo, viene abitualmente affermato che la tassazione unica non può trovare applicazione quando il legame tra le disposizioni sia l'effetto della mera volontà delle parti, e, quindi, "occasionale" (Cass.

n. [10789/2004](#)). Tuttavia - rileva la Corte - tale criterio, se applicato da solo e in modo generalizzato, rischia di portare a conseguenze non corrette, anche se si attaglia perfettamente alle situazioni in cui, nel medesimo atto, siano confluiti negozi giuridici con cause eterogenee.

Natura accessoria della clausola penale

Per questo motivo, la Cassazione si distacca dall'applicazione del solo criterio della "volontarietà" per verificare in concreto la natura della clausola penale.

Posto che la clausola penale ha la funzione ex [art. 1382](#) c.c. di predeterminare il danno da inadempimento, evitando al contraente adempiente la prova del *quantum*, essa "non ha quindi una causa «propria» e distinta[...], ma ha una funzione servente e rafforzativa intrinseca di quella del contratto nel quale è contenuta“.

Per questo, la clausola penale non può sopravvivere autonomamente dal contratto di locazione (nel caso di specie), con cui condivide la causa.

Per questo - conclude la Corte - può esistere un contratto senza clausola penale, ma non può esistere una penale senza contratto sottostante e ciò dimostra come la clausola penale abbia funzione puramente accessoria e non autonoma (cfr. Cass. n. [18779/2005](#)) rispetto al contratto che la prevede.

Inoltre, essa non esprime, di per sé, alcuna ricchezza significativa di forza economica e capacità contributiva, quindi, ai sensi dell'[art. 21](#) co. 2 del DPR 131/86, non può essere tassata autonomamente.

art. 1382 c.c.

art. 21 TUR

Il Quotidiano del Commercialista del 8.11.2023 - "Clausola penale senza imposta di registro" - Mauro

Il Sole - 24 Ore del 8.11.2023, p. 35 - "Niente tassazione sulla penale: basta quella sul contratto" -

Busani Il Quotidiano del Commercialista del 19.7.2023 - "La clausola penale è accessoria al contratto" - Mauro Guide Eutekne - IVA e imposte indirette - "Clausola penale" - Mauro A.

Cass. 7.11.2023 n. 30983

ATTIVITÀ FINANZIARIE

PROVVEDIMENTO AGENZIA DELLE ENTRATE 7.8.2023 N. 290480

ATTIVITÀ FINANZIARIE

VALUTE VIRTUALI - Regolarizzazione delle crypto-attività detenute entro il 31.12.2021 - Disposizioni attuative - Modalità e termine di presentazione delle istanze

Con il presente provvedimento sono state emanate le disposizioni attuative relative alla regolarizzazione

delle crypto-attività detenute entro il 31.12.2021, contenute nell'art. 1 co. 138-142 della L. 29.12.2022 n. 197 (legge di bilancio 2023).

Ambito soggettivo

Possono presentare la richiesta di regolarizzazione i soggetti di cui all'art. 4 co. 1 del DL 167/90, quindi le persone fisiche, le società semplici e i soggetti equiparati, nonché gli enti non commerciali, residenti in Italia.

Ambito oggettivo

Possono essere regolarizzate le cripto-attività rappresentate o meno da cripto-valute, comprese quelle oggetto di staking o derivanti da tali attività, detenute entro il 31.12.2021, per le quali:

- non sono stati assolti gli obblighi di monitoraggio fiscale;
- e/o non sono stati assolti gli obblighi di indicazione in dichiarazione dei relativi redditi.

La regolarizzazione riguarda i periodi d'imposta dal 2016 al 2021, sia per le violazioni sul monitoraggio che per quelle reddituali.

Costo della regolarizzazione

Le violazioni sul monitoraggio fiscale sono sanate con una sanzione ridotta pari allo 0,5% del valore delle criptovalute detenute al termine di ciascun periodo d'imposta e/o alla data della relativa cessione.

Le violazioni reddituali sono sanate con una imposta sostitutiva pari al 3,5% del valore delle cripto-attività detenute al termine di ciascun periodo d'imposta e/o al termine del periodo di detenzione.

Termini e modalità di pagamento

Il versamento delle somme dovute deve avvenire in un'unica soluzione, entro il 30.11.2023, senza potersi avvalere della compensazione nel modello F24.

A tali fini, va utilizzato il modello F24 ELIDE, indicando i seguenti codici tributo istituiti dalla ris. Agenzia delle Entrate 9.8.2023 n. 50:

- "1718", per la sanzione dello 0,50% per la regolarizzazione delle violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale;
- "1719", per l'imposta sostitutiva del 3,5% per la regolarizzazione delle violazioni di carattere reddituale.

Presentazione dell'istanza di regolarizzazione

L'istanza di regolarizzazione va presentata all'Agenzia delle Entrate:

- utilizzando il modello approvato con il presente provvedimento, unitamente alle relative istruzioni di compilazione;
- firmata digitalmente (o, se non firmata digitalmente, con allegata la copia di un documento d'identità del firmatario);
- entro il 30.11.2023.

All'istanza vanno

allegati:

- la quietanza di versamento della sanzione e/o dell'imposta sostitutiva;
- la relazione di accompagnamento, redatta sulla base dello schema approvato dal presente provvedimento, con la relativa documentazione probatoria.

La presentazione dell'istanza è effettuata:

- a cura del contribuente o del professionista;
- esclusivamente tramite invio all'indirizzo di posta elettronica certificata della Direzione Regionale delle Entrate competente in ragione del domicilio fiscale del contribuente relativo all'ultimo anno di imposta interessato dalla procedura di regolarizzazione; tali indirizzi sono elencati nelle specifiche tecniche per l'invio dell'istanza, approvate dal presente provvedimento.

Se l'invio è effettuato dal professionista, quest'ultimo rilascia al contribuente copia dell'istanza inviata, unitamente alle ricevute PEC di accettazione e di consegna.

Relazione di accompagnamento

La relazione di accompagnamento è strutturata nelle seguenti sezioni:

- Sezione I - Introduzione: va dato un quadro generale delle violazioni da regolarizzare, delle modalità con cui esse sono state realizzate e dei momenti in cui sono state commesse (va dato un dettaglio delle annualità da regolarizzare e delle violazioni commesse in ciascun anno);

- Sezione II - Prospetto di riconciliazione: va inserito un prospetto di riconciliazione tra la documentazione presentata e gli importi riportati nel modello di istanza;
- Sezione III - Soggetti collegati: vanno fornite informazioni sui soggetti collegati indicati nella sezione I del modello di istanza;
- Sezione IV - Cripto-attività: vanno dettagliati i valori delle singole cripto-attività regolarizzate, riportando in un prospetto, separatamente per tipologia, il valore delle cripto-attività al momento di ogni singolo realizzo o al 31 dicembre dell'annualità interessata.

La relazione di accompagnamento deve evidenziare che le somme investite non derivano dalle previste violazioni penali (si tratta, oltre che delle violazioni di carattere penale tributario, dei delitti di riciclaggio, impiego di denaro, beni o utilità di provenienza illecita e autoriciclaggio).

Documentazione probatoria

La documentazione probatoria può consistere, a titolo esemplificativo, in contabili bancarie relative all'acquisto delle cripto-attività indicate nel modello, wallet address, numeri di transactionID e ogni altra eventuale documentazione rilasciata dagli intermediari da cui si evinca con certezza la riconducibilità delle cripto-attività al soggetto che presenta l'istanza.

Rettifica di istanze già inviate

Le rettifiche e le integrazioni di istanze già presentate sono possibili entro il previsto termine del 30.11.2023, presentando una nuova istanza completa di tutte le parti e barrando nel modello la casella "Istanza sostitutiva".

Perfezionamento della regolarizzazione

La regolarizzazione si perfeziona con l'invio del modello di istanza e con il pagamento degli importi dovuti, entro il termine del 30.11.2023.