

# Tax Newsletter

2/2023

Tax Professional Practice

## Uffici

### Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124  
T: +39 02 676441

### Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131  
T: +39 071 2916378

### Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131  
T: +39 051 4392711

### Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125  
T: +39 055 261961

### Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121  
T: +39 010 5702225

### Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122  
T: +39 081 662617

### Padova

Piazza Salvemini 2, 35131  
T: +39 049 8239611

### Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124  
T: +39 075 5734518

### Pescara

P.zza Duca D'Aosta 31, 65121  
T: +39 085 4210479

### Roma

Via Curtatone 3, 00185  
T: +39 06 809631

### Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123  
T: +39 011 883166

### Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138  
T: +39 045 8114111

## Highlights di questo numero:

- Cessione di ramo d'azienda e *Patent box* - Risposta n. 194 del 7 febbraio 2023
- Trattamento fiscale delle plusvalenze - Risposta n. 198 del 7 febbraio 2023
- Trattamento fiscale delle sopravvenienze passive - Risposta n. 199 del 7 febbraio 2023
- Come utilizzare i crediti trasferiti nel consolidato fiscale - Risposta n. 220 del 22 febbraio 2023
- Istituzione del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 e modifiche al contributo straordinario contro il caro bollette - Circolare n. 4 del 23 febbraio 2023
- Liquidazione dell'Iva di gruppo anche per le società non residenti indentificate in Italia - Risposta n. 209 del 8 febbraio 2023

## Prassi

### Imposte sui redditi

#### Fruizione del regime forfetario per gli rimpatriati - Risposta n. 190 del 6 febbraio 2023

L'opzione per il regime forfetario, nel periodo di imposta del rientro in Italia, comporta l'impossibilità di esprimere in un momento futuro l'opzione per il regime dei rimpatriati ex art. 16 del D.Lgs. 147/2015 nei periodi di imposta successivi, fino al compimento dei cinque anni, anche in presenza dei requisiti definiti dalla normativa vigente.

#### Credito d'imposta per imprese che auto consumano l'energia prodotta - Risposta n. 193 del 7 febbraio 2023

Secondo l'Agenzia delle Entrate, ai fini della determinazione del credito d'imposta, le imprese che auto consumano l'energia prodotta possano fare riferimento, anche per le imprese neocostituite, ad un parametro forfetario nella verifica dell'incremento del costo medio, utilizzando i valori correlati all'acquisto del combustibile usato per la produzione di energia.

Nel caso specifico, ai fini del credito d'imposta, considerato che la società utilizza il gas naturale quale combustibile della centrale:

- il parametro iniziale da utilizzare per il calcolo dell'incremento è individuato nel prezzo di riferimento del MIGAS, pubblicato dal GME del gas naturale, calcolato come media del primo trimestre 2019, analogamente a quanto previsto per la determinazione del requisito dell'incremento del costo ai fini del credito d'imposta per le imprese gasivore ex art. 5 co. 1 del decreto-legge 17/2022;
- il parametro finale di riferimento è determinato utilizzando il prezzo del gas naturale al servizio della centrale effettivamente sostenuto dalla società in relazione ai consumi del primo trimestre 2022.

#### Cessione di ramo d'azienda e *Patent box* - Risposta n. 194 del 7 febbraio 2023

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che in caso di cessione del ramo d'azienda l'avente causa non può automaticamente subentrare nell'opzione *Patent box* esercitata dal dante causa.

Le ipotesi per le quali l'avente causa subentra nell'opzione del dante causa nonché nella natura e nell'anzianità dei costi da indicare nel c.d. *nexus ratio* riguardano solamente le operazioni successorie sotto il profilo civilistico e neutrali sotto il profilo fiscale oppure neutrali solo sotto l'aspetto fiscale.

#### Titoli di efficienza energetica e i redditi da essi derivanti - Risposta n. 196 del 7 febbraio 2023

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che i componenti positivi di reddito derivanti dall'iscrizione in bilancio del diritto al rilascio di titoli di efficienza energetica c.d. certificati bianchi, ottenuti

per operazioni di efficientamento energetico relative alla flotta dell'impresa marittima che ha optato per la *Tonnage tax* ex artt. 155 ss. del TUIR, sono ricompresi nella base imponibile determinata in modo forfetario secondo tale regime opzionale.

Per le imprese non obbligate agli interventi di efficienza energetica, detti certificati sono uno strumento di incentivazione alla riduzione del consumo energetico nell'ambito dello svolgimento dell'attività d'impresa, monetizzabile mediante vendita.

Pertanto, i redditi derivanti dai certificati bianchi vanno ricompresi nell'imponibile determinato forfetariamente secondo il regime della *Tonnage tax*, in quanto riconducibili all'attività agevolata di trasporto marittimo.

#### Trattamento fiscale delle plusvalenze - Risposta n. 198 del 7 febbraio 2023

L'Agenzia delle Entrate precisa che, nel caso di un'operazione definita come *lease back* indiretto, risulta corretto adottare il trattamento contabile previsto dall'art. 2425-bis co. 4 c.c. per le normali operazioni di *lease back*, con la conseguente rilevazione delle plusvalenze derivanti dalla cessione dei beni alla controllante tra i risconti passivi e la loro imputazione graduale a Conto economico in base alla durata del contratto di locazione finanziaria.

Il comportamento contabile prospettato assume importanza ai fini della determinazione della base imponibile IRES, per effetto del principio di derivazione rafforzata, nonché della base imponibile IRAP.

#### Trattamento fiscale delle sopravvenienze passive - Risposta n. 199 del 7 febbraio 2023

Secondo l'Agenzia delle Entrate la deduzione di una sopravvenienza passiva derivante dalla cancellazione di una licenza dal bilancio d'esercizio in luogo della deduzione di una minusvalenza derivante dalla cessione di una partecipazione è legittima in assenza di elementi che configurano un abuso del diritto.

L'autorità finanziaria ricorda che, per l'esistenza di tale abuso, occorrono tre presupposti:

- la realizzazione di un vantaggio fiscale indebito;
- l'assenza di sostanza economica delle operazioni effettuate;
- la circostanza che il vantaggio è l'effetto essenziale dell'operazione.

L'assenza di uno dei tre presupposti costitutivi dell'abuso determina un giudizio di assenza di abusività.

### Regime del *Patent Box*: meccanismo di *recapture* - Risposta n. 200 del 7 febbraio 2023

Secondo l'Agenzia delle Entrate le perdite generate in vigenza del regime del *Patent Box* vanno recuperate, fino al loro completo esaurimento, nell'ambito del medesimo regime agevolativo, attraverso il cosiddetto meccanismo di *recapture*, ad abbattimento del reddito lordo agevolabile dal periodo in cui questo reddito sarà conseguito e fino a capienza dello stesso, senza limitazioni di natura temporale.

Nel caso specifico, pertanto, la perdita prodotta con riferimento all'anno 2017 deve essere recuperata a riduzione dei redditi lordi agevolabili prodotti negli anni successivi, a partire dal periodo d'imposta 2018, fino al completo esaurimento.

### Trasformazione in crediti d'imposta delle imposte anticipate - Risposta n. 202 del 7 febbraio 2023

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che le perdite fiscali rilevanti ai fini della trasformazione in crediti di imposta delle DTA, a fronte della cessione dei crediti deteriorati, corrispondono a quelle maturate alla data di cessione dei crediti, intendendosi per tali quelle relative all'ultimo periodo di imposta chiuso anteriormente alla data di cessione.

Nel caso in cui la cessione sia attuata da una società risultante da un'operazione di fusione per incorporazione, per l'Amministrazione finanziaria, considera quale ultimo periodo di imposta antecedente alla cessione il periodo di imposta della società incorporante, quale soggetto giuridico che ha effettuato l'operazione di alienazione dei crediti.

### Trattamento Iva del contratto di *lease back* - Risposta n. 206 del 7 febbraio 2023

Con riferimento al contratto di *sale and lease back* e alla cessione di un bene a una società di leasing con retrocessione in locazione finanziaria al cedente, in mancanza delle prerogative/diritti in capo all'utilizzatore del bene sarebbe configurabile una effettiva 'cessione del bene' dal concedente/utilizzatore all'istituto di leasing, come tale assoggettabile ad IVA.

### Cosa fare in caso di errata applicazione del *Reverse Charge* - Risposta n. 203 del 7 febbraio 2023

Il cedente e/o prestatore può annullare, modificare o rettificare, attraverso l'emissione di un documento di segno opposto all'originaria fattura, cd nota di credito. Le disposizioni appena richiamate si applicano anche nell'ipotesi in cui le operazioni siano soggette all'inversione contabile. Il cessionario/committente debitore dell'imposta può, dunque, correggere l'errore commesso (applicazione dell'IVA ad operazioni esenti, non imponibili o non soggette) tramite delle mere annotazioni contabili di senso contrario a quelle

erroneamente eseguite e che intende neutralizzare, salva l'ipotesi in cui non abbia potuto esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA.

In tale evenienza la norma prevede espressamente la possibilità di recuperare l'IVA non detratta tramite il ricorso alla nota di variazione, ove sussistano ancora i tempi di cui all'art. 26, comma 3, del decreto IVA, ovvero, in alternativa, mediante la richiesta di rimborso ex art. 21, comma 2, D.lgs. n. 546/1992.

### Giudizio cumulativo: Definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti - Risposta n. 210 del 9 febbraio 2023

È ammissibile la definizione agevolata parziale delle controversie introdotte con ricorso cumulativo oppure oggetto di riunione da parte del giudice; in tal caso la definizione comporta l'estinzione solo parziale del giudizio, che prosegue per la parte non oggetto di definizione.

### Erogazioni liberali a Enti del terzo settore - Risposta n. 215 del 15 febbraio 2023

In caso di erogazioni liberali a enti del Terzo settore iscritti al Registro Unico, ai fini della determinazione dell'ammontare della deduzione, in caso di donazione di immobili strumentali, 'per destinazione' o 'per natura' l'ammontare della deduzione viene determinato facendo riferimento al residuo valore fiscale del bene immobile all'atto del trasferimento mentre nelle altre ipotesi in base al valore normale.

### Come utilizzare i crediti trasferiti nel consolidato fiscale - Risposta n. 220 del 22 febbraio 2023

Le società partecipanti al consolidato possono trasferire alla consolidante crediti d'imposta per un ammontare non superiore all'IRES risultante, a titolo di saldo e di acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato, e comunque in misura tale da non eccedere il limite indicato dall'art. 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, e che, ai sensi dell'art. 1, comma 72, della legge n. 234 del 2021 (Legge di Bilancio 2022), a decorrere dal 1° gennaio 2022, è stato elevato a Euro 2 milioni.

Gli stessi crediti possono essere utilizzati dalla controllante esclusivamente per il pagamento della predetta IRES (a titolo di saldo e acconto), con la conseguenza che non può residuare in capo alla consolidante un'eccedenza a credito.

## Istituzione del contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 e modifiche al contributo straordinario contro il caro bollette - Circolare n. 4 del 23 febbraio 2023

La legge di bilancio 2023 ha istituito un contributo di solidarietà straordinario, sotto forma di prelievo temporaneo per l'anno 2023, per i soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva rivendita, attività di produzione di energia elettrica o gas metano, di estrazione di gas naturale, di rivendita di energia elettrica, gas metano e gas naturale, di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi, nonché di importazione degli anzidetti beni o di introduzione in Italia, sempre dei medesimi beni, provenienti da altri Stati dell'Unione Europea per la loro successiva rivendita.

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

Il Consiglio dell'Unione Europea ha previsto un contributo di solidarietà temporaneo obbligatorio a carico delle imprese e delle stabili organizzazioni che operano in tali settori, con la finalità di attenuare gli effetti economici diretti dell'impennata dei prezzi dell'energia sui bilanci delle autorità pubbliche, sui clienti finali e sulle imprese in tutta l'Unione

Tel contributo straordinario è una misura temporanea e straordinaria per l'anno 2023 non annoverabile nell'alveo delle imposte sui redditi; infatti, il prelievo non si applica sul reddito prodotto nell'anno 2022, ma fa invece riferimento agli utili eccedenti che emergono dal confronto con i periodi precedenti.

## Patent box: novità - Circolare n. 5 del 24 febbraio 2023

L'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito alla maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo su determinati beni immateriali c.d. super deduzione o nuovo *Patent box*, disciplinato dall'art. 6 del decreto-legge 146/2021 e dal provvedimento Agenzia delle Entrate 15 febbraio 2022 n. 48243.

Il documento di prassi fornisce indicazioni su:

- l'impianto generale dell'istituto;
- i requisiti e le modalità di accesso al regime, con riferimento all'ambito sia soggettivo sia oggettivo;
- le condizioni per beneficiare dell'esimente sanzionatoria, nel caso di rettifiche della maggiorazione dedotta da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- le soluzioni interpretative adottate in relazione a questioni legate all'eventuale transito dal precedente al nuovo regime *Patent box*.

Istituzione dei codici tributo per la restituzione dei contributi a fondo perduto non spettante per ristoranti, bar e altri settori in difficoltà

## Risoluzione n. 11 del 24 febbraio 2023 - L'Agenzia delle Entrate istituisce i seguenti codice tributo:

- 8155 denominato Contributo a fondo perduto per ristoranti, bar e altri settori in difficoltà – Restituzione spontanea - CAPITALE – art. 1-ter, comma 2-bis, decreto-legge n. 73 del 2021;
- 8156 denominato Contributo a fondo perduto per ristoranti, bar e altri settori in difficoltà – Restituzione spontanea - INTERESSI – art. 1-ter, comma 2-bis, decreto-legge n. 73 del 2021
- 8157 denominato Contributo a fondo perduto per ristoranti, bar e altri settori in difficoltà – Restituzione spontanea - SANZIONE – art. 1-ter, comma 2-bis, decreto-legge n. 73 del 2021.

## IVA

### Servizi esenti IVA - Risposta n. 188 del 2 febbraio 2023

L'Agenzia delle Entrate chiarisce che i servizi di gestione di cassa e tesoreria, resi da un istituto di credito ad un soggetto obbligato al regime di rilevazione telematico SIOPE, configurano operazioni finanziarie e, pertanto, sono esenti IVA ai sensi dell'art. 10 co. 1 n. 1 del DPR 633/72.

Rientrano nell'ambito applicativo della citata norma anche i servizi di remote banking, consistenti nella consultazione delle operazioni di cassa nonché nella conservazione sostitutiva degli ordinativi, trattandosi di servizi oggettivamente connessi al servizio di pagamento e di trasferimento di denaro.

### Liquidazione dell'Iva di gruppo anche per le società non residenti indettate in Italia - Risposta n. 209 del 8 febbraio 2023

La procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo consente alle società di un gruppo, in presenza di determinati presupposti, di procedere alla liquidazione periodica dell'IVA in maniera unitaria, mediante compensazione dei debiti e dei crediti risultanti dalle liquidazioni delle società partecipanti. L'istituto della liquidazione dell'IVA di gruppo trova applicazione anche per le società residenti in altri Stati comunitari, purché in possesso dei requisiti previsti dal D.M. 13 dicembre 1979 ed identificati ai fini IVA in Italia.

È consentito alle imprese residenti in un altro Paese membro identificate in Italia adottare, al pari delle imprese ivi residenti, la procedura di liquidazione dell'IVA di gruppo anche laddove non vi partecipi alcuna società stabilita in Italia.

L'identificazione ai fini IVA in Italia dei partecipanti alla procedura di liquidazione IVA di gruppo è un requisito che deve sussistere a partire dal 1° gennaio dell'anno di applicazione della medesima, avendo l'opzione effetto su tutte le operazioni effettuate a partire da tale data.

### Fusione tra fondi comuni di investimento: quali operazioni sono rilevante ai fini Iva - Risposta n. 208 del 8 febbraio 2023

I trasferimenti di beni immobili appartenenti al patrimonio di un FIA (fondi comuni di investimento) a favore di un altro fondo, entrambi gestiti con contabilità separata dalla medesima SGR, stante la mancata soggettività giuridica dei predetti FIA devono essere equiparati ai passaggi interni di beni tra attività separate, che rilevano solo quando i beni passano a un'attività che conferisce il diritto alla detrazione dell'IVA in misura inferiore rispetto alla misura della detrazione conferita dall'attività alla quale erano imputati i beni oggetto del passaggio interno.

### Rimborso IVA e dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà - Risposta n. 211 del 13 febbraio 2023

In tema di rimborso IVA, l'attestazione riguarda il soggetto estero e non chi agisce per suo conto in Italia, sia esso un rappresentante fiscale o una sua stabile organizzazione, e la stessa deve provenire dalla parte, direttamente (tramite dichiarazione sostitutiva laddove i dati siano in possesso dell'amministrazione italiana ovvero questa ne possa agevolmente riscontrare il contenuto tramite apposito accordo internazionale) o indirettamente (tramite attestazione dell'autorità estera che possiede contezza di tali informazioni). Non vi è, dunque, margine per certificati o attestazioni provenienti da soggetti diversi.

#### Contatti

**Studio Associato - Consulenza legale e tributaria**

E: [it-fm-tpp@kpmg.it](mailto:it-fm-tpp@kpmg.it)



[kpmg.com/it](https://kpmg.com/it)  
[kpmg.com/socialmedia](https://kpmg.com/socialmedia)

#### Tax Newsletter, 2/2023

© 2023 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.