

Edizione di lunedì 9 Gennaio 2023

CASI OPERATIVI

Ritenuta sugli interessi da finanziamento fruttifero soci
di Euroconference Centro Studi Tributari

ACCERTAMENTO

Il doppio binario della Legge di Bilancio 2023 per gli avvisi bonari
di Gianfranco Antico

REDDITO IMPRESA E IRAP

Ammortamento deducibile al 6% per gli immobili utilizzati per attività commerciali
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

AGEVOLAZIONI

Legge di Bilancio 2023: le novità in materia di credito R&S
di Debora Reverberi

CONTENZIOSO

Una nuova regola per dirimere la questione del riparto dell'onere della prova
di Alessandra Fabbri, Giuseppe Graziadei

CASI OPERATIVI

Ritenuta sugli interessi da finanziamento fruttifero soci

di Euroconference Centro Studi Tributari



Il signor Rossi è socio di Alfa Srl a cui ha concesso un finanziamento fruttifero che porta al pagamento di 1.000 euro a titolo di interessi.

Alfa Srl procede al pagamento degli interessi al netto della ritenuta del 26%.

Quale tassazione deve essere applicata agli interessi e, in particolare la ritenuta è a titolo di acconto o di imposta?

Alfa Srl deve procedere all'invio del modello 770?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



ACCERTAMENTO

Il doppio binario della Legge di Bilancio 2023 per gli avvisi bonari di Gianfranco Antico



La **Legge di Bilancio** per il 2023 (L. 197/2022, pubblicata in G.U. del 29.12.2022, S.O. n. 303) – con i commi da [153](#) a [159](#), del maxi articolo 1, ha predisposto un “pacchetto” per gli avvisi bonari, prevedendo un *doppio binario* per la definizione agevolata delle somme dovute a seguito del **controllo automatizzato** delle dichiarazioni: da una parte la **definizione per le annualità 2019, 2020 e 2021** e dall'altra parte l'intervento sulle **rateizzazioni in corso**. Il *filo* che lega entrambe le definizioni è costituito dalla **riduzione delle sanzioni al 3%** (rispetto al 10% ordinariamente applicabile).

Le norme introdotte investono le somme dovute a seguito della semplice **liquidazione delle dichiarazioni** presentate dai contribuenti, sia ai fini Irpef, Ires, Irap e Iva, effettuata sulla base dei dati e degli elementi direttamente desumibili dalle dichiarazioni presentate e di quelli in possesso dell'anagrafe tributaria.

Infatti, quando dai **controlli automatici** eseguiti emerge un risultato diverso rispetto a quello indicato nella dichiarazione, ovvero dai controlli eseguiti dall'Ufficio emerge un'imposta o una maggiore imposta, l'esito della liquidazione è comunicato al contribuente o al sostituto d'imposta per evitare la reiterazione di errori e per consentirne la regolarizzazione, fermo restando la possibilità per i contribuenti di fornire i chiarimenti necessari all'Amministrazione finanziaria.

Nello specifico, ai sensi del [comma 153](#), dell'**articolo 1**, della **Legge di bilancio 2023**, le somme dovute a seguito del **controllo automatizzato** delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso al **31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021**, richieste con le **comunicazioni** previste dagli [articoli 36-bis D.P.R. 600/1973](#) e [54-bis D.P.R. 633/1972](#), per le quali il termine di pagamento di cui all'[articolo 2, comma 2, D.Lgs. 462/1997](#) (30 giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle somme dovute), non è ancora scaduto al 1° gennaio 2023, ovvero recapitate successivamente a tale data, possono essere **definite con il pagamento delle imposte e dei contributi previdenziali, degli interessi e delle somme**

aggiuntive, e con le sanzioni ulteriormente ridotte al 3%.

Il **pagamento** delle somme – integralmente o a rate – deve avvenire secondo le modalità e i termini ordinariamente stabiliti dagli [articoli 2](#) e [3-bis D.Lgs.462/1997](#).

In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, **la definizione non produce effetti** e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

Inoltre, la **riduzione sanzionatoria** viene concessa dal [comma 155](#), dell'articolo 1, della **Legge di bilancio 2023**, anche agli avvisi bonari il cui pagamento rateale è ancora in corso al 1° gennaio 2023.

Fermo restando il versamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive, le sanzioni sono dovute nella misura del 3%.

Il pagamento rateale delle somme prosegue secondo le modalità e i termini previsti dallo stesso [articolo 3-bis del D.Lgs. 462/1997](#). Anche in questo caso, in caso di mancato pagamento delle somme dovute, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, la definizione non si perfeziona e ritrovano vigore le **ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione**.

In questo contesto di favore dovrebbe – pur se è opportuno attendere indicazioni ufficiali – giocare l'[articolo 15-ter D.P.R. 602/1973](#), norma che **esclude la decadenza in caso di lieve inadempimento** dovuto a:

- a) **insufficiente** versamento della rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 euro;
- b) **tardivo** versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.

A seguito dell'intervento operato sugli avvisi bonari – atti non ancora cartellizzati –, il legislatore ha allungato all'Agente per la riscossione i **termini di decadenza** per la notificazione delle cartelle di pagamento, con riferimento alle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Infatti, in deroga a quanto previsto all'[articolo 3 L. 212/2000](#), i termini di decadenza per la **notifica delle cartelle**, previsti dall'[articolo 25, comma 1, lett.a\), D.P.R. 602/1973](#), sono prorogati di **un anno**.

Il legislatore ha pure modificato le regole per la rateizzazione delle somme dovute a seguito della liquidazione della dichiarazione.

Infatti, lo stesso articolo 1, [comma 159](#), della **Legge di Bilancio 2023**, interviene sull'[articolo](#)

[3-bis, comma 1, del D.Lgs. 462/1997](#), consentendo, di fatto, a tutti i contribuenti – persone fisiche, persone giuridiche, enti, etc. – indipendentemente dall'importo, la rateizzazione in un numero massimo di **20 rate trimestrali**.

Pertanto, il legislatore supera il precedente dettato normativo che autorizzava il numero massimo di rate rispetto all'importo dovuto (otto rate trimestrali di pari importo fino a 5 mila euro, ovvero, se superiori, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo).

Rileviamo che il perimetro normativo delle norme previste dalla Legge di bilancio 2023 è **limitato solo alla liquidazione della dichiarazione e non investe il controllo formale della stessa**, [ex articolo 36 D.P.R. 600/1973](#).

Di fatto, il legislatore – con la complessiva operazione disposta – viene incontro alle esigenze finanziarie dei contribuenti, che spesso hanno “**dichiarato e non versato**”, riducendone il carico sanzionatorio.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Ammortamento deducibile al 6% per gli immobili utilizzati per attività commerciali

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari



Per i **periodi d'imposta dal 2023 al 2027** le imprese che operano in alcuni settori del commercio potranno **dedurre dal reddito d'impresa** quote di ammortamento dei fabbricati utilizzati per lo svolgimento dell'attività d'impresa **nella misura del 6% in luogo dell'ordinaria percentuale del 3%**.

È quanto stabilito dai [commi 65 e seguenti della L. 197/2022](#) (Legge di Bilancio 2023) che permette in questo modo di **raddoppiare la deduzione** dell'ammortamento dei fabbricati alle imprese che adottano uno dei codici Ateco indicati nel [comma 66](#) (supermercati, ipermercati e numerose attività di commercio al dettaglio).

La prima osservazione riguarda l'individuazione dell'**ambito oggettivo** della norma contenuta nel [comma 65](#), che limita l'incremento della percentuale di ammortamento ai soli fabbricati utilizzati per lo svolgimento di una delle attività previste nel successivo [comma 66](#).

Si tratta quindi dei **fabbricati strumentali per destinazione**, ossia utilizzati esclusivamente e direttamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa, con esclusione di quelli strumentali per natura.

Ad esempio, se una società detiene **due fabbricati classificati in categoria C/1 (negozi)**, uno dei quali **utilizzato direttamente per l'attività di vendita di generi alimentari** (supermercato) e l'altro non utilizzato né locato a terzi, potrà dedurre con l'aliquota maggiorata del 6% solamente le quote di ammortamento del primo dei due immobili mentre per l'altro le quote sono deducibili nella **misura ordinaria del 3%**.

Il secondo aspetto da evidenziare riguarda il rapporto tra la deduzione della quota di ammortamento fiscale e quella imputata nel conto economico civilistico.

Trattandosi di una disposizione che permette di aumentare la deduzione fiscale per un periodo massimo di cinque periodi d'imposta, si deve comprendere **come gestire la differenza tra la quota imputata civilisticamente (tipicamente pari al 3%) e quella deducibile fiscalmente.**

Il [comma 67](#) della L. 197/2022 estende la deduzione maggiorata dell'ammortamento anche ad alcune **imprese che non utilizzano direttamente il fabbricato** per lo svolgimento di una delle attività indicate nel [comma 66](#).

In particolare, è previsto che le imprese che **operano nel settore del commercio al dettaglio** il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da **beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa** (beni merce), dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa (strumentali per destinazione), e che **aderiscono al consolidato fiscale di cui agli articoli 117 e seguenti Tuir**, possono **dedurre dal reddito d'impresa quote di ammortamento del 6%** per i **fabbricati concessi in locazione a imprese operanti nei settori del commercio di cui al comma 66 e aderenti anch'esse al medesimo regime di tassazione di gruppo.**

In buona sostanza, con tale disposizione si **estende la deduzione maggiorata delle quote di ammortamento** anche alle società che presentano le seguenti condizioni:

- **operano in uno dei settori del commercio** indicati nel [comma 66](#);
- **il valore del patrimonio è costituito per più della metà da fabbricati strumentali per natura o cd. "patrimonio"**;
- hanno optato per la **tassazione di gruppo** (consolidato nazionale) di cui agli [articoli 117 e seguenti del Tuir](#);
- **concedono in locazione** i fabbricati a imprese anch'esse operanti in uno dei settori del commercio contemplati nel comma 66 e che **aderiscono allo stesso regime di tassazione di gruppo di cui ai citati articoli 117 e seguenti Tuir.**

In merito all'adesione al regime del **consolidato fiscale nazionale**, va osservato che la norma non pone alcuna condizione sulla **qualifica di società consolidante** o società consolidata in capo al soggetto locatore e all'impresa locataria, ferma restando la **necessità che tali soggetti aderiscano al consolidato fiscale all'interno dello stesso gruppo.**

AGEVOLAZIONI

Legge di Bilancio 2023: le novità in materia di credito R&S

di Debora Reverberi



Nell'ambito del pacchetto di misure destinate alle imprese, la **L. 197/2022 (Legge di Bilancio 2023)** contiene alcune novità in materia di credito d'imposta ricerca e sviluppo.

Il legislatore è in particolare intervenuto su più fronti, sebbene non abbia inteso, per ora, modificare le aliquote nazionali previste per il 2023 e seguenti dalla L. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022):

- **proroga al 2023 del potenziamento delle aliquote R&S nel Mezzogiorno**, all'[articolo 1, commi 268 – 269, L. 197/2022](#);
- **proroga al 30 novembre 2023 del termine per l'adesione alla procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta R&S** ex [articolo 3 D.L. 145/2013](#) e ss.mm.ii., all'[articolo 1, comma 271, L. 197/2022](#);
- **estensione dell'ambito applicativo del nuovo sistema di certificazione a tutte le attività di ricerca, sviluppo e innovazione in relazione alle quali le violazioni relative all'utilizzo dei relativi crediti d'imposta "non siano state già constatate con processo verbale di constatazione"**, con conseguente ammissibilità anche in caso in cui siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento di cui si abbia avuto formale conoscenza, all'[articolo 1, comma 272, L. 197/2022](#).

I [commi 268 e 269](#) della nuova Legge di Bilancio **proroga al periodo d'imposta 2023 il credito "potenziato" per investimenti in R&S direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle regioni del Mezzogiorno** ovvero Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, destinando 55,2 milioni di euro in più su ciascuna annualità 2023, 2024 e 2025 attraverso una riduzione delle risorse del Fondo sviluppo e coesione (FSC) – ciclo di programmazione 2021-2027.

Le aliquote del credito R&S ex [articolo 1, comma 200, L. 160/2019](#) (Legge di Bilancio 2020) erano state originariamente incrementate nel Mezzogiorno e nel centro Italia dall'[articolo 244 D.L. 34/2020](#) (Decreto Rilancio) per l'annualità 2020, con successiva proroga, territorialmente

circoscritta al Mezzogiorno, al biennio 2021-2022 dell'[articolo 1, commi 185-187, L. 178/2020](#) (Legge di Bilancio 2021), *“al fine di incentivare più efficacemente l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi”*.

Per effetto della proroga contenuta nell'attuale Legge di Bilancio, le **aliquote del credito d'imposta R&S nel Mezzogiorno** risultano, nel periodo d'imposta 2023, le medesime del biennio 2021-2022:

- **25% per le grandi imprese**, che occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro;
- **35% per le medie imprese**, che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro;
- **45% per le piccole imprese**, che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro.

Il [comma 271](#) dell'articolo 1 L. 197/2022 proroga di un mese, al 30 novembre 2023, il termine per l'adesione alla procedura di riversamento spontaneo dei crediti R&S incardinati nella previgente disciplina dell'[articolo 3, D.L. 145/2013](#) e ss.mm.ii..

Il termine originario del 30 settembre 2022, come definito all'[articolo 5, comma 9, primo periodo del D.L. 146/2021](#), **era stato prorogato al 31 ottobre 2023** con la conversione in L. 175/2022 dell'[articolo 38, comma 1, lettera a\), del D.L. 144/2022](#) (Decreto Aiuti-ter).

L'efficacia della proroga in esame dipenderà sia dal fatto che **vi sia un intervento chiarificatore volto a eliminare gli elementi di incertezza sulla procedura di riversamento spontaneo e a chiarirne i relativi effetti**, sia dalla **possibilità di sfruttare sinergicamente e tempestivamente il nuovo sistema di certificazione delle attività di R&S anche in relazione ai crediti della previgente disciplina**.

È in questo contesto che **l'intervento del [comma 272](#) dell'articolo 1 L. 197/2022 risulta strategico per le imprese beneficiarie di crediti R&S nei periodi 2015-2019**, indipendentemente dal fatto che stiano valutando l'accesso alla procedura di riversamento spontaneo o che ritengano di poter legittimamente ottenere una certificazione con effetto vincolante nei confronti dell'Amministrazione finanziaria.

La Legge di Bilancio 2023 rimuove infatti la principale limitazione al campo di operatività del sistema di certificazione introdotto dall'[articolo 23, comma 2, D.L. 73/2022](#) (Decreto Semplificazioni fiscali): viene **eliminata l'ulteriore condizione che non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento** delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati abbiano avuto formale conoscenza.

Unica **causa ostativa all'accesso al sistema di certificazione** resta, dunque, **l'avvenuta constatazione delle violazioni con il processo verbale di constatazione**.

In tal modo si riduce il divario tra i perimetri applicativi del sistema di certificazione e della procedura di riversamento spontaneo, rendendo **accessibile a un maggior numero di imprese la certificazione, con possibilità di azionare successivamente la procedura di riversamento spontaneo del credito R&S che sia risultato, in esito alle verifiche del certificatore, indebitamente compensato:**

- **la certificazione diventa esperibile in tutti i casi in cui l'indebita compensazione non sia stata constatata con il processo verbale di constatazione;**
- **la procedura di riversamento spontaneo resta attivabile anche nei casi in cui l'indebito utilizzo in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti ovvero con altri provvedimenti impositivi, purché non divenuti definitivi alla data del 22 ottobre 2021, giorno di entrata in vigore del D.L. 146/2021.**

CONTENZIOSO

Una nuova regola per dirimere la questione del riparto dell'onere della prova

di **Alessandra Fabbri, Giuseppe Graziadei**



La **rimessa del processo tributario**, disposta con la L. 130/2022, ha comportato l'inserimento all'[articolo 7 D.Lgs. 546/1992](#) del comma 5 bis in virtù del quale compete all'Amministrazione provare in giudizio le **violazioni** contestate con l'atto impugnato, dimostrando “... *in modo circostanziato e puntuale ... le ragioni oggettive su cui si fondano la pretesa impositiva e l'irrogazione delle sanzioni*”.

La decisione del Giudice, quindi, dovrà trovare fondamento sugli **elementi di prova forniti dall'Amministrazione finanziaria** in giudizio e dovrà comportare l'annullamento dell'atto ove risultino carenti o contraddittori.

La portata della **modifica** è di grande rilievo, perché introduce una specifica norma riguardante l'onere della prova posto a carico delle parti nel processo tributario e, in particolare, dell'Ufficio che, attraverso la notifica dell'atto oggetto d'impugnazione, assume la veste di **attore in senso sostanziale della controversia**.

La **giurisprudenza** formatasi prima della riforma, facendo rinvio al disposto dell'[articolo 2647 cod. civ.](#), ripartiva diversamente l'onere della prova facendo rinvio al disposto dell'[articolo 2697 cod. civ.](#), in virtù del quale “*Chi vuol far valere un diritto in giudizio deve provare i fatti che ne costituiscono il fondamento*”.

La portata della modifica, però, non è stata opportunamente colta da un primo pronunciamento di legittimità, dato che, con [ordinanza n. 31878 depositata il 27.10.2022](#), si è incomprensibilmente giunti ad affermare che “*la nuova formulazione normativa ...non stabilisce un onere probatorio diverso o più gravoso rispetto ai principi già vigenti in materia, ma è coerente con le ulteriori modifiche legislative in tema di prova, che assegnano all'istruttoria dibattimentale un ruolo centrale*”.

Una virtuosa e lucida sentenza di merito emessa dalla **Corte di Giustizia Tributaria di I grado di Siracusa** – la n. 3856/2022 depositata il 23.11.2022 – **dissentendo** motivatamente dall'anzidetto pronunciamento di legittimità, ha diversamente colto l'esegesi della norma e affermato che con l'*incipit* della disciplina, secondo cui *“l'amministrazione prova in giudizio le violazioni contestate con l'atto impugnato”*, è stata introdotta nel processo tributario *“...una nuova regola autonoma sorta per dirimere le questioni in ordine al riparto dell'onere della prova, superando così la portata dell'articolo 2697 del codice civile e con esso la trasposizione, talora impropria, nel processo tributario di dinamiche essenzialmente privatistiche. In base alla nuova regola, dunque, è inequivocabile che sia l'Amministrazione Finanziaria tenuta a provare le contestazioni afferenti a tutte le tipologie di violazioni, a prescindere che si controverta di maggiori ricavi o minori costi nel regime d'impresa”*.

Inoltre, sul corretto presupposto secondo cui il reddito d'impresa è frutto della somma algebrica di componenti positive e negative di reddito, la Corte di Giustizia siracusana ha opportunamente definito *“strabico ed illogico”* l'orientamento formatosi prima della riforma del processo tributario con riguardo all'onere della prova a carico delle parti, in quanto **fondato sull'equivoco** secondo cui *“l'onere della prova in ordine alla deduzione di un costo dovesse essere posto a carico del contribuente limitando l'onere della prova a carico dell'Amministrazione finanziaria solo alle componenti positive del reddito d'impresa”*.

I Giudici di merito, pertanto, concludono che *“la nuova disposizione sull'onere della prova introdotta dalla Legge n. 130/2022 consente senz'ombra di dubbio di superare questo equivoco, per cui anche per i componenti negativi di reddito l'onere probatorio non può che incombere sull'Amministrazione Finanziaria con l'unica eccezione riguardante le controversie da rimborso in relazione alle quali l'onere della prova rimane sempre a carico del contribuente”*.