



Milano, 8 febbraio 2023

**OGGETTO: Legge di Bilancio 2023 (Legge 29 dicembre 2022, n. 197) - Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025 (G.U. n. 303 del 29 dicembre 2022, Suppl. Ordinario n. 43)**

La Legge di Bilancio 2023 (Legge del 29 dicembre 2022, n. 197, di seguito Legge di Bilancio 2023, o anche Legge), rubricata "*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025*", è stata pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022, Suppl. Ordinario n. 43.

Si commentano le seguenti novità.

**Contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, in favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale - art. 1, commi 2-9**

La Legge interviene sulla misura del credito di imposta previsto per le imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, in "*continuità*" con quanto previsto nel cd. **Decreto Aiuti-quater**, convertito nella Legge del 13 gennaio 2023, n. 6 (cfr. Decreto Legge del 18 novembre 2022, n. 176, commentato nella Circolare Clienti n. 26/2022, alla quale si rimanda).

Nello specifico, è previsto che:

- alle imprese a **forte consumo di energia elettrica** i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del quarto trimestre del 2022 e al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento superiore al 30% rispetto al medesimo periodo del 2019 (anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa) è riconosciuto un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, in misura pari al **45%** delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre del 2023. Tale credito di imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta da tali imprese e dalle stesse autoconsumata nel primo trimestre del 2023<sup>1</sup>;

1 In questo caso, l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati e utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica e il credito di imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica, pari alla media, relativa al primo trimestre dell'anno 2023, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica.

- alle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile **pari o superiore a 4,5 kW** - diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, è riconosciuto un contributo straordinario sotto forma di credito di imposta in misura pari al **35%** della spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre del 2023, comprovato mediante le relative fatture di acquisto, qualora il prezzo della stessa calcolato sulla base della media riferita al quarto trimestre del 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre del 2019;
- alle imprese a **forte consumo di gas naturale** è riconosciuto un contributo straordinario sotto forma di credito di imposta pari al **45%** della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare del 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale calcolato come media riferita al quarto trimestre del 2022, dei prezzi di riferimento del mercato infragiornaliero pubblicati dal Gestore dei mercati energetici, abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre del 2019;
- alle imprese **diverse** da quelle a forte consumo di gas naturale è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto del gas naturale, un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al **45%** della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas consumato nel primo trimestre solare del 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale calcolato come media riferita al quarto trimestre del 2022 dei prezzi di riferimento del mercato infragiornaliero abbia subito un incremento superiore al 30% del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre del 2019.

Ai fini della fruizione dei crediti di imposta previsti per le imprese **non energivore e non gasivore**, qualora l'impresa destinataria del contributo si rifornisca di energia elettrica o di gas naturale nel quarto trimestre 2022 e nel primo trimestre 2023 dallo **stesso venditore** da cui si riforniva nel quarto trimestre del 2019, quest'ultimo entro 60 giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito di imposta invia al proprio cliente, su sua richiesta, una comunicazione nella quale sono riportati il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica, nonché l'ammontare del credito di imposta spettante in relazione al primo trimestre 2023.

## NOTA BENE

Tali crediti di imposta:

1. sono **utilizzabili esclusivamente in compensazione** entro il **31 dicembre 2023**. A tal fine, non si applicano i limiti alla compensazione ordinariamente previsti nel nostro ordinamento (cfr. art. 1, comma 53, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, e art. 34 della Legge 23 dicembre 2000, n. 388);
2. non concorrono alla formazione del reddito di impresa né della base imponibile IRAP, e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 (rubricato "*Interessi passivi*") e 109 (rubricato "*Norme generali sui componenti del reddito d'impresa*"), comma 5, del TUIR;
3. sono **cumulabili** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto;
4. sono **cedibili** solo per intero dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione. È fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate in favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'Albo, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'Albo, ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia. In caso di cessione dei crediti di imposta, le imprese beneficiarie devono richiedere il **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti di imposta. I crediti di imposta sono usufruiti dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbero stati utilizzati dal soggetto cedente, e comunque entro la data del **31 dicembre 2023**.

o Spettanza dei crediti di imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale e locazione di immobile

L'Agenzia delle Entrate nella Circolare Ministeriale **n. 36/E** del 29 novembre 2022, nella Sezione dedicata alle Risposte ai quesiti, interviene (tra l'altro) sulla spettanza dei crediti di imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale in caso di **locazione di immobili**, precisando che i crediti di imposta maturati, in linea di principio, possono essere fruiti dall'impresa conduttrice (e non dal locatore) che ne sostenga l'effettivo onere economico attraverso un riaddebito analitico, pur non essendo titolare delle relative utenze.

Ciò in conformità "con la ratio del beneficio fiscale, finalizzato a ristorare le imprese dei maggiori costi sostenuti per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale, nonché con il dato letterale della norma, che istituisce il credito d'imposta a parziale ristoro delle spese sostenute per l'acquisto della componente energetica «effettivamente utilizzata», nonché dei maggiori oneri «effettivamente sostenuti» per l'acquisto di gas naturale". Il sostenimento delle spese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale deve essere documentato dalle imprese che usufruiscono del credito d'imposta.

L'Agenzia evidenzia inoltre che ai fini della disciplina dei settori dell'energia elettrica e del gas l'utente finale della fornitura è il titolare del POD/PDR attraverso il quale avviene il consumo, rispettivamente, dell'energia elettrica o del gas naturale. L'eventuale disallineamento tra la titolarità dell'utenza e il consumo effettivo dell'energia o del gas (riscontrabile nel caso in cui il conduttore di un immobile non effettui la voltura della relativa utenza) può precludere l'applicazione delle tutele e delle agevolazioni previste dalla normativa di settore, incluse le agevolazioni extrafiscali per le imprese energivore e gasivore, per fruire delle quali la **titolarità del POD/PDR è condizione essenziale**.

#### Trasferimento dei crediti di imposta al Consolidato

L'Agenzia delle Entrate nell'Interpello n. **536/2022** commenta il trasferimento dei crediti di imposta per le imprese energivore e gasivore al Consolidato fiscale, chiarendo che in costanza di consolidato ciascuna società partecipante alla tassazione di gruppo (inclusa la stessa consolidante) ha la facoltà di trasferire i propri crediti alla società consolidante, per consentire la compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta da quest'ultima. Tale trasferimento non configura un'ipotesi di "cessione a terzi" dei crediti di imposta; si è in presenza, invece, di un trasferimento di una **posizione soggettiva** alla fiscal unit che rileva ai fini della liquidazione dell'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante (si rimanda anche ai chiarimenti forniti nella Circolare n. 53/E/2004, in particolare nel paragrafo 5.1).

*Si cita anche l'interpello n. **8/2023**, relativo al trasferimento dei crediti in argomento al Consolidato fiscale e all'utilizzo in compensazione degli stessi per il pagamento degli acconti calcolati con metodo previsionale superiore allo storico. Viene precisato che in nessun caso il versamento dell'acconto, qualora eccedente rispetto a quanto effettivamente dovuto, potrà consentire il rimborso della relativa imposta o un effetto trascinarsi tale per cui il credito speso per il pagamento venga utilizzato in qualsiasi modo dopo il 30 giugno 2023 (o il 16 marzo 2023, nel caso in cui il contribuente non dia correttamente luogo alla comunicazione richiesta dall'art. 1, comma 3, del Decreto Legge n. 176 del 2022).*

#### **Azzeramento degli oneri generali di sistema nel settore elettrico per il primo trimestre 2023 - art. 1, commi 11-12**

ARERA, al fine di ridurre gli effetti degli aumenti dei prezzi nel settore elettrico, provvede ad **annullare**, per il primo trimestre del 2023, le aliquote relative agli oneri generali di sistema elettrico applicate alle utenze domestiche e alle utenze non domestiche in bassa tensione, per altri usi, con potenza disponibile fino a 16,5 kW.

#### **Riduzione dell'imposta sul valore aggiunto e degli oneri generali nel settore del gas per il primo trimestre 2023 - art. 1, comma 13 - 14**

Le somministrazioni di gas metano usato per combustione per usi civili e industriali contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di gennaio, febbraio e marzo del 2023 sono assoggettate all'aliquota IVA **del 5%**. Qualora tali somministrazioni siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5% si applica anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili anche percentualmente, ai mesi di gennaio, febbraio e marzo del 2023.

#### **ATTENZIONE**

Tali disposizioni si applicano anche alle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un **contratto servizio energia** (cfr. art. 16, comma 4, del Decreto Legislativo 30 maggio 2008, n. 115) contabilizzate per i consumi stimati o effettivi relativi al periodo dal 1° gennaio 2023 al 31 marzo 2023.

### **Riduzione dell'imposta sul valore aggiunto e degli oneri generali nel settore del gas per il primo trimestre 2023 - art. 1, comma 15**

ARERA fissa una componente negativa degli oneri generali di sistema per il settore del gas naturale per gli scaglioni di consumo fino a **5.000 metri cubi annui**, fino a concorrenza dell'importo di 3.043 milioni di Euro, mantenendo l'azzeramento di tutte le altre aliquote di tali oneri per un valore pari a 500 milioni di Euro.

### **Estensione riduzione IVA al settore del teleriscaldamento - art. 1, comma 16**

Le forniture di servizi di teleriscaldamento, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2023, sono assoggettate all'Imposta sul Valore Aggiunto con aliquota del **5%**. Qualora tali forniture siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5% si applica anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei consumi effettivi riferibili anche percentualmente ai mesi di gennaio, febbraio e marzo del 2023.

### **Estensione del credito di imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca - art. 1, commi 45-50**

Alle imprese esercenti l'attività **agricola** e la **pesca**, e alle imprese esercenti l'attività **agromeccanica** di cui al codice ATECO 01.61 è riconosciuto un contributo straordinario sotto forma di credito di imposta pari al **20%** della spesa sostenuta per l'acquisto del carburante effettuato nel **primo trimestre solare del 2023**, comprovato mediante le relative fatture di acquisto, al netto dell'IVA.

Il credito di imposta è riconosciuto anche alle imprese esercenti l'attività agricola e la pesca in relazione alla spesa sostenuta nel primo trimestre solare del 2023 per l'acquisto del gasolio e della benzina utilizzati per il riscaldamento delle **serre** e dei fabbricati produttivi adibiti **all'allevamento** degli animali.

**Tale disposizione si applica nel rispetto della normativa europea in materia di aiuti di Stato.**

## NOTA BENE

Tale credito di imposta:

1. **è utilizzabile esclusivamente in compensazione** entro il **31 dicembre 2023**. A tal fine, **non** si applicano i limiti alla compensazione ordinariamente previsti;
2. **non** concorre alla formazione del reddito di impresa, né della base imponibile IRAP, e **non** rileva ai fini del rapporto di cui agli art. 61 e 109, comma 5, del TUIR;
3. **è cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo - tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP non porti al superamento del costo sostenuto;
4. **è cedibile**, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti; compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate in favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'Albo, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'Albo, ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia. In caso di cessione dei crediti di imposta, le imprese beneficiarie devono richiedere il **visto di conformità** dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti di imposta. I crediti di imposta sono usufruiti dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbero stati utilizzati dal soggetto cedente, e comunque entro la data del 31 dicembre 2023.

## Modifiche al regime forfetario - art. 1, comma 54

Il comma 54 modifica l'art. 1 (*comma 54*) della Legge 23 dicembre 2014, n. 190, in materia di regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni, innalzando a **85 mila Euro** la soglia di ricavi e dei compensi che consente di applicare un'imposta forfettaria del **15%** sostitutiva di quelle ordinariamente previste.



**ATTENZIONE**

**Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano i 100.000 Euro. In tal caso, è dovuta l'Imposta sul Valore Aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento di tale limite.**

**Flat tax incrementale - art. 1, commi 55-57**

**Per il solo anno 2023**, i contribuenti persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario possono applicare un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali calcolata con l'aliquota del **15%** su una base imponibile non superiore a **40.000 Euro**, pari alla differenza tra il reddito di impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito di impresa e di lavoro autonomo di importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al **5%** di quest'ultimo ammontare. Quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche della quota di reddito assoggettata a tale imposta sostitutiva.

Ai fini della determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali per il periodo di imposta 2024 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata **non applicando** le disposizioni sopra commentate.

**Riduzione dell'imposta sostitutiva applicabile ai premi di produttività dei lavoratori dipendenti - art. 1, comma 63**

**Per l'anno di imposta 2023**, l'aliquota dell'imposta sostitutiva applicabile ai premi di produttività dei lavoratori dipendenti (*cfr. art. 1, comma 182, della Legge n. 208/2015*) è ridotta al **5%**.

## NOTA BENE

Ai sensi del citato art. 1, comma 182 della Legge n. 208/2015, salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sono soggetti a una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali, entro il limite di importo complessivo annuo di **3.000 euro lordi** (innalzato a 4 mila Euro qualora l'azienda coinvolge pariteticamente i lavoratori nella organizzazione del lavoro), i **premi di risultato** di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione misurabili e verificabili, nonché le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

Tale norma trova applicazione per il settore privato, con riferimento ai titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore nell'anno precedente quello di percezione delle somme a **80.000** Euro.

## Differimento termini decorrenza della *plastic tax* e della *sugar tax* - art. 1, comma 64

Il comma 64 differisce al **1° gennaio 2024** l'entrata in vigore della *plastic tax* e della *sugar tax*, istituite dalla Legge di Bilancio 2020 (cfr. commi 634-658 e 661-676).

## Disposizioni finanziarie per le imprese operanti nel settore del commercio di prodotti di consumo al dettaglio - art. 1, commi 65-71

Le quote di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali per l'esercizio delle imprese, operanti nei settori di seguito indicati, sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo degli stessi fabbricati del coefficiente del **6%**.

## NOTA BENE

Le imprese devono svolgere una delle attività riferite ai seguenti codici ATECO: 47.11.10 (*Ipermercati*); 47.11.20 (*Supermercati*); 47.11.30 (*Discount di alimentari*); 47.11.40 (*Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari*); 47.11.50 (*Commercio al dettaglio di prodotti surgelati*); 47.19.10 (*Grandi magazzini*); 47.19.20 (*Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici*); 47.19.90 (*Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari*); 47.21 (*Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati*); 47.22 (*Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati*); 47.23 (*Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati*); 47.24 (*Commercio al dettaglio di pane, torte, dolci e confetteria in esercizi specializzati*); 47.25 (*Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati*); 47.26 (*Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco in esercizi specializzati*); 47.29 (*Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati*).

Le sopra citate imprese 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, nonché dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa, che aderiscono al regime del Consolidato Fiscale Nazionale possono avvalersi della possibilità di dedurre le quote di ammortamento **in misura non superiore al 6%** in relazione ai fabbricati concessi in locazione alle imprese operanti nei settori sopra citati, e aderenti al medesimo regime di tassazione di gruppo.

Tali disposizioni si applicano per il periodo di imposta in corso al **31 dicembre 2023** e per i successivi **quattro** periodi di imposta.

Con apposito Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro sessanta giorni dal 1° gennaio 2023, saranno adottate le disposizioni di attuazione delle disposizioni in commento.

## **Aliquota IVA per prodotti dell'infanzia e per la protezione dell'igiene intima femminile- art. 1, comma 72**

L'aliquota IVA relativa ai prodotti dell'infanzia (ad esempio, latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei

lattanti o dei bambini nella prima infanzia) e per la protezione dell'igiene intima femminile è ridotta al **5%**.

### **Disposizioni in materia di indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali - art. 1, commi 84-86**

Tali commi modificano l'art. 110 del TUIR, con particolare riferimento alla deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito derivanti da **operazioni** che hanno avuto concreta esecuzione intercorse con imprese residenti o localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali, ovvero da **prestazioni di servizi rese** dai professionisti domiciliati in tali Paesi o territori<sup>2</sup>.

Per effetto della novella normativa, viene prevista la deducibilità di tali spese e componenti negativi (cfr. comma 9-*bis*, art. 110 TUIR) nei limiti del loro **valore normale**, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR. Si considerano Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali le giurisdizioni individuate **nell'Allegato I alla lista UE** delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, adottata con Conclusioni del Consiglio UE.

Tale disposizione **non** si applica quando le imprese residenti in Italia forniscono la prova che le operazioni poste in essere rispondono a **un effettivo interesse economico** e che le stesse hanno avuto **concreta esecuzione**.

L'Amministrazione Finanziaria, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento di imposta o di maggiore imposta, deve notificare al contribuente un apposito avviso con il quale è concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di **novanta giorni**, le sopra citate prove.

<sup>2</sup> Come si legge nei lavori preparatori della Legge di Bilancio 2023, la normativa intende garantire il rispetto da parte dell'Italia dell'impegno politico assunto da tutti gli Stati Membri nell'ambito dei lavori del Consiglio ECOFIN nel 2019, in materia di tassazione del reddito d'impresa, con riferimento alle giurisdizioni incluse nella lista europea delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali. In particolare, con le Conclusioni del 5 dicembre 2017 (cfr. *Conclusioni del Consiglio del 5 dicembre 2017, documento 15429/17*), il Consiglio ECOFIN ha adottato la prima lista europea di giurisdizioni non cooperative a fini fiscali (cfr. *Allegato I al documento 15429/17*), su impulso del Gruppo tecnico di lavoro "Codice di Condotta per la tassazione del reddito di impresa" costituito in seno al Consiglio UE.

Qualora l'Amministrazione Finanziaria non ritenga le sopra citate prove idonee deve darne specifica **motivazione** nell'avviso di accertamento; a tale fine, il contribuente può interpellare l'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lettera b), della Legge 27 luglio 2000, n. 212.

Tali disposizioni **non** si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile l'art. 167 del TUIR (i.e. *regime CFC*), in tema di imprese estere controllate.

Si osserva per completezza che, per coordinamento normativo, sono state modificate le seguenti disposizioni:

- art. 8, comma 3-*bis*, del Decreto Legislativo n. 471/1997, **in materia di violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni**;
- art. 31-*ter*, comma 1, lettera a), secondo periodo, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, in **materia di accordi preventivi per le imprese con attività internazionale**.

### Imposta sostitutiva sulle riserve di utili - art. 1, commi 87-95

Ai fini di cui agli artt. 47, comma 4<sup>3</sup>, (rubricato "*Utili da partecipazione*") e 89, comma 3<sup>4</sup>, del TUIR (rubricato "*Dividendi ed interessi*"), gli utili e le riserve di utile non ancora distribuiti al 1° gennaio 2023, risultanti dal bilancio dei soggetti direttamente o indirettamente partecipati relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022, sono **integralmente esclusi** dalla formazione del reddito del soggetto partecipante residente o localizzato nel territorio dello Stato<sup>5</sup>.

A tal fine, deve essere esercitata **opzione** per l'assoggettamento a imposta sostitutiva del **9%** o del **30%**, a seconda che si tratti di soggetti IRES o IRPEF. Tali aliquote sono ridotte di **3 punti percentuali** in relazione

3 Tale comma dispone che "[...] concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile gli utili provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato [...]" [sottolineatura aggiunta].

4 Ai sensi del comma 3, "[...] gli utili provenienti dai soggetti di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), residenti o localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato [sottolineatura aggiunta] individuati in base ai criteri di cui all'articolo 47-bis, comma 1, e le remunerazioni derivanti dai contratti di cui all'articolo 109, comma 9, lettera b), stipulati con tali soggetti, non concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui sono percepiti in quanto esclusi dalla formazione del reddito dell'impresa o dell'ente ricevente per il 50 per cento del loro ammontare, a condizione che sia dimostrata, anche a seguito dell'esercizio dell'interpello di cui all'articolo 47-bis, comma 3, la sussistenza della condizione di cui al comma 2, lettera a), del medesimo articolo; in tal caso, è riconosciuto al soggetto controllante, ai sensi del comma 2 dell'articolo 167, residente nel territorio dello Stato, ovvero alle sue controllate residenti percipienti gli utili, un credito d'imposta ai sensi dell'articolo 165 in ragione delle imposte assolte dall'impresa o ente partecipato sugli utili maturati durante il periodo di possesso della partecipazione, in proporzione alla quota imponibile degli utili conseguiti e nei limiti dell'imposta italiana relativa a tali utili".

5 Le disposizioni di attuazione di tale disposizione saranno adottate con Decreto MEF entro novanta giorni dal 1° gennaio 2023.

agli utili percepiti dal soggetto controllante residente o localizzato nel territorio dello Stato entro il termine di scadenza del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022, e a condizione che gli stessi siano accantonati per un periodo **non inferiore a due esercizi** in una specifica riserva di patrimonio netto.

Gli utili distribuiti si considerano **prioritariamente formati** con quelli assoggettati alle predette imposte sostitutive.

#### NOTA BENE

L'imposta sostitutiva è determinata in proporzione alla partecipazione detenuta nella società partecipata estera, tenendo conto dell'effetto **demoltiplicativo** della quota di possesso in presenza di partecipazioni indirette per il tramite di società controllate ai sensi della disciplina CFC. Inoltre, deve essere versata in **un'unica soluzione** entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 (non è ammessa la compensazione).

Il **costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione** nell'entità estera detenuta dal soggetto residente o localizzato nel territorio dello Stato è incrementato, fino a concorrenza del corrispettivo della cessione, dell'importo degli utili e delle riserve di utili assoggettati all'imposta sostitutiva, e diminuito dell'importo dei medesimi utili e riserve di utili distribuiti.

L'opzione in commento:

- è esercitabile solo dai contribuenti che detengono le partecipazioni nell'ambito **dell'attività di impresa**;
- può essere esercitata **distintamente** per ciascuna società partecipata estera e con riguardo a **tutti o a parte** dei relativi utili e riserve di utili;
- si perfeziona mediante indicazione della stessa nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al **31 dicembre 2022**;
- ha **efficacia** a decorrere dall'inizio del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022;
- può essere esercitata **anche** in relazione agli utili attribuibili alle stabili organizzazioni che applicano il regime fiscale della *branch exemption*, di cui all'art. 168-ter del TUIR.

## **Disposizioni in materia di tassazione delle plusvalenze realizzate da soggetti esteri - art. 1, commi 96-99**

Il comma 96 integra l'art. 23 del TUIR in materia di applicazione dell'imposta ai non residenti, prevedendo che i redditi diversi realizzati mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società ed enti non residenti, il cui valore, **per più della metà**, deriva in qualsiasi momento nel corso dei trecentosessantacinque giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da **beni immobili** situati in Italia si considerano **prodotti** nel territorio dello Stato (cfr. anche il nuovo comma 5-*bis* dell'art. 5 del Decreto Legislativo n. 461/1997, che disciplina l'imposta sostitutiva applicabile alle plusvalenze).

**Non** si considerano, a tal fine, i beni immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività di impresa, nonché quelli utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa.

Tale disposizione **non** si applica i) alla cessione di titoli negoziati in mercati regolamentati (ovvero sistemi multilaterali di negoziazione) e ii) alle plusvalenze realizzate dagli organismi di investimento collettivo del risparmio, di cui all'art. 1, comma 633, della Legge n. 178/2020 (i.e. organismi di investimento collettivo del risparmio di diritto estero istituiti negli Stati membri UE e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo che consentono un adeguato scambio di informazioni).

Nei lavori preparatori della Legge di Bilancio 2023 si precisa che la disposizione in commento è conforme all'art. 13, paragrafo 4, del Modello di Convenzione OCSE per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.

## NOTA BENE

### Nozione di mercato regolamentato

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. **32/E/2020** commenta la nozione di mercato regolamentato rilevante nella normativa in materia di Imposte sui Redditi. È precisato che “[...] esiste un elemento comune sia ai «mercati regolamentati» in senso proprio che ai «sistemi multilaterali di negoziazione»: entrambi hanno un “regolamento”, ossia un insieme di regole predeterminate di negoziazione, il cui rispetto è verificato da un'Autorità di vigilanza. Ciò che, in particolare, rileva, ai fini delle imposte sui redditi, è l'esistenza di regole definite per la formazione dei prezzi. L'esistenza, quindi, di “prezzi ufficiali” è il profilo regolamentare decisivo per ritenere che, ai fini delle imposte sui redditi, la nozione di sistema multilaterale di negoziazione possa essere equiparata a quella di «mercato regolamentato». In entrambi i casi, infatti, il prezzo delle partecipazioni quotate o negoziate può essere stabilito sulla base di “valori oggettivamente rilevabili”. In ciò risiede la distinzione rispetto alle partecipazioni non quotate o non negoziate per le quali tali rilevazioni non sono ipotizzabili”.

### Assegnazione agevolata ai soci ed estromissione dei beni delle imprese individuali - art. 1, commi 100-106

Le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni, entro il **30 settembre 2023** possono assegnare o cedere ai soci beni immobili, **diversi** da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale, o beni mobili iscritti in pubblici registri **non** utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Tale disposizione si applica anche alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il **30 settembre 2023** si trasformano in **società semplici**.

## NOTA BENE

**Tutti i soci devono essere iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022 ovvero devono essere iscritti in tale libro entro trenta giorni dal 1° gennaio 2023, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.**



Sulla differenza tra il valore normale<sup>6</sup> dei beni assegnati o in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP nella misura dell'**8%**, ovvero del **10,5%** per le società considerate non operative in **almeno due dei tre periodi di imposta** precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, della cessione o della trasformazione.

**Le riserve in sospensione di imposta** annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano sono assoggettate a imposta sostitutiva nella misura del **13%**.

Le predette imposte sostitutive devono essere versate per il **60%** entro il 30 settembre 2023, per la restante parte entro il 30 novembre 2023.

Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate deve essere aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva.

Per le assegnazioni e le cessioni ai soci le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla **metà**, e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in **misura fissa**.

Come previsto dal comma 106, le disposizioni concernenti l'estromissione dei beni delle imprese (cfr. *art. 1, comma 121, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208*) possano applicarsi anche alle **esclusioni** dal patrimonio dell'impresa di tali beni posseduti alla data del **31 ottobre 2022**, poste in essere dal **1° gennaio 2023** al **31 maggio 2023**.

I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva prevista a tal fine (imposta sostitutiva IRPEF e IRAP, con aliquota dell'**8%**) devono essere effettuati entro il 30 novembre 2023 e il 30 giugno 2024.

Gli effetti dell'estromissione decorrono dal **1° gennaio 2023**.

### **Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e partecipazioni - art. 1, commi 107-111**

La disposizione riapre i termini per la rivalutazione dei terreni edificabili e con destinazione agricola e

6 Per gli immobili, su richiesta della società, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'art. 52 del TUR.

delle partecipazioni posseduti alla data del 1° gennaio 2023, previo pagamento di una imposta sostitutiva del **16%**, da versare entro il 15 novembre 2023. Tale imposta sostitutiva può essere rateizzata fino a un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dal 15 novembre 2023; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo.

La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro il **15 novembre 2023**.

#### NOTA BENE

È possibile rivalutare **anche i valori di acquisto delle partecipazioni negoziate** in mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione: a tal fine, per i titoli, le quote o i diritti negoziati può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale determinato ai sensi dell'art. 9, comma 4, lettera a), del TUIR, con riferimento al mese di dicembre 2022, a condizione che il predetto valore sia assoggettato a un'imposta sostitutiva (nella misura del 16%) delle imposte sui redditi.

#### Affrancamento delle quote di OICR e delle polizze assicurative - art. 1, commi 112-114

I redditi di capitale di cui all'art. 44, comma 1, lettera g), del TUIR, nonché i redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettera c-ter), del TUIR derivanti dalla cessione o dal rimborso di quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio si considerano **realizzati** a condizione che su opzione del contribuente la differenza tra il valore delle quote o azioni alla data del 31 dicembre 2022 e il costo o valore di acquisto o di sottoscrizione sia assoggettata a imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, con aliquota del **14%** (da versare entro il 16 settembre 2023).

## NOTA BENE

L'opzione in parola:

- deve essere resa entro il **30 giugno 2023** mediante apposita comunicazione all'intermediario presso il quale è intrattenuto un rapporto di custodia, amministrazione, gestione di portafogli o altro stabile rapporto. In assenza di un rapporto di custodia, amministrazione o gestione di portafogli o di altro stabile rapporto, detta opzione deve essere esercitata dal contribuente nella dichiarazione dei redditi relativa al 2022;
- si estende a tutte le quote o azioni appartenenti ad una **medesima categoria omogenea**, possedute alla data del 31 dicembre 2022, nonché alla data di esercizio dell'opzione;
- **non** può essere esercitata con riferimento alle quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio detenute in rapporti di gestione di portafogli per i quali sia stata esercitata l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sul risultato maturato delle gestioni individuali di portafoglio (cfr. art. 7 del Decreto Legislativo n. 461/1997).

Con riferimento ai **contratti di assicurazione sulla vita** di cui ai **Rami I e V**<sup>7</sup>, i redditi di capitale di cui all'art. 44, comma 1, lettera g-*quater*), del TUIR, costituiti dalla differenza tra il valore della riserva matematica al 31 dicembre 2022 e i premi versati, si considerano corrisposti a condizione che su opzione del contraente tale differenza sia assoggettata dall'impresa di assicurazione a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del **14%**.

Tale imposta sostitutiva deve essere versata dall'impresa di assicurazione entro il 16 settembre 2023.

I contratti per i quali è esercitata tale opzione non possono essere riscattati prima del 1° gennaio 2025.

## Contributo di solidarietà temporaneo per il 2023 - art. 1, commi 115-121

Per l'anno **2023** è istituito un contributo di solidarietà temporaneo<sup>8</sup> (indeducibile ai fini IRES e IRAP) a carico dei soggetti che esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica, dei soggetti che esercitano l'attività di produzione di gas metano o di

<sup>7</sup> Sono esclusi i contratti di assicurazione la cui scadenza è prevista entro il 31 dicembre 2024.

<sup>8</sup> Tale contributo di solidarietà temporaneo costituisce per l'anno 2023 una misura nazionale equivalente al contributo temporaneo istituito ai sensi del Regolamento (UE) 2022/1854, relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia.

estrazione di gas naturale, dei soggetti rivenditori di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e dei soggetti che esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi. Il contributo deve essere corrisposto anche dai soggetti che per la successiva rivendita importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o che introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati UE.

#### ATTENZIONE

Il contributo di solidarietà:

- è dovuto se almeno il **75%** dei ricavi del periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività sopra indicate;
- è determinato applicando un'aliquota pari al **50%** sull'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini IRES relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 che eccede per almeno il **10%** la media dei redditi complessivi conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022 (qualora la media di tali redditi sia negativa si assume un valore pari a zero);
- in ogni caso, **non** può essere superiore a una quota pari al 25% del valore del patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022;
- deve essere versato entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023. I soggetti con esercizio non coincidente con l'anno solare possono effettuare il versamento del contributo entro il 30 giugno 2023.

Il contributo **non** è dovuto dai soggetti che svolgono l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché dalle piccole imprese e dalle microimprese che esercitano l'attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione identificata dal codice **ATECO 47.30.00**.

*Contributo straordinario contro l'aumento dei prezzi energetici per l'anno 2022*

I commi 120 e 121 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2023 modificano la disciplina del contributo straordinario contro l'aumento dei prezzi energetici per l'anno 2022 (di cui all'art. **37** del Decreto Legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito con modificazioni dalla Legge 20 maggio 2022, n. 51). Per effetto delle

modifiche, è previsto che tale contributo è dovuto se almeno il **75%** del volume di affari del 2021 deriva dalle attività di produzione di energia elettrica, produzione di gas metano, estrazione di gas naturale, rivendita di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale, produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi, importazione a titolo definitivo, per la successiva rivendita, di energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi o introduzione nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati UE.

È modificata la **base imponibile di calcolo** del contributo, ed è altresì disposto che non concorrono alla determinazione:

- dei totali delle operazioni attive e passive, le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che intercorrono tra i soggetti a carico dei quali si applica il contributo (cfr. nuovo comma 3-*bis* dell'art. 37 citato);
- dei totali delle operazioni attive, le operazioni attive non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, se e nella misura in cui gli acquisti ad esse afferenti siano territorialmente non rilevanti ai fini IVA.

Qualora, per effetto delle modifiche apportate al citato art. 37, l'ammontare del contributo risulti maggiore di quello complessivamente dovuto entro il 30 novembre 2022, il versamento dell'importo residuo deve essere effettuato entro il 31 marzo 2023; se l'ammontare del contributo risulta invece minore di quello complessivamente dovuto entro il 30 novembre 2022, il maggiore importo versato può essere utilizzato in compensazione.

### **Disciplina fiscale delle crypto-attività - art. 1, commi 126-147**

La Legge di Bilancio 2023 reca la disciplina fiscale<sup>9</sup> delle crypto-attività<sup>10</sup>, definite come una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga.

La novella normativa prevede le seguenti novità.

<sup>9</sup> Sul tema si rimanda anche alla Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 2 settembre 2016, n. 72/E, e alla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea del 22 ottobre 2015, Causa C-264/14.

<sup>10</sup> La diffusione delle crypto-attività è andata di pari passo con una nuova tecnologia di "registro distribuito" di informazioni digitali ("Distributed Ledgers Technology"), la cui principale applicazione è rappresentata dalla *blockchain*.

Nel comma 1 dell'art. 67 del TUIR è stata inserita (cfr., **nuova lettera c-sexies**) una nuova categoria di redditi diversi, costituita dalle plusvalenze e dagli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di crypto-attività, comunque denominata **non** inferiori complessivamente a **2.000 Euro** nel periodo di imposta. **Non** costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra crypto-attività aventi eguali caratteristiche e funzioni.

Dette plusvalenze (cfr. comma 9-bis, art. 68 del TUIR) sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito, ovvero il valore normale delle crypto-attività permutate, e il costo o il valore di acquisto.

Le plusvalenze sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze; qualora le minusvalenze siano superiori alle plusvalenze, per un importo **superiore a 2.000 Euro**, l'eccedenza è riportata integralmente in deduzione dall'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate<sup>11</sup>.

Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze, per ciascuna crypto-attività posseduta al **1° gennaio 2023** può essere assunto, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore a tale data determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR, a condizione che sia assoggettato a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi del **14%**<sup>12</sup>.

Tale imposta sostitutiva deve essere versata entro il **30 giugno 2023**; è ammessa la rateazione fino a un massimo di **tre rate annuali** di pari importo, a partire dal 30 giugno 2023 (sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versare contestualmente a ciascuna rata).

#### NOTA BENE

Le plusvalenze relative a operazioni aventi a oggetto crypto-attività, comunque denominate, eseguite **prima** del 1° gennaio 2023 si considerano realizzate ai sensi dell'art. 67 del TUIR; le relative minusvalenze realizzate prima di tale data possono essere portate in deduzione.

<sup>11</sup> Nel caso di acquisto **per successione**, si assume come costo il valore definito o in mancanza quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione; nel caso di acquisto **per donazione** si assume il costo del donante. Il costo o valore di acquisto deve essere documentato con elementi certi e precisi da parte del contribuente; in mancanza il costo si assume pari a zero.

<sup>12</sup> Le minusvalenze calcolate per effetto della rideterminazione del valore di acquisto delle crypto-attività al 1° gennaio 2023 non sono utilizzabili ai sensi del comma 9-bis dell'art. 68 del TUIR.

**Non** concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla **valutazione** delle crypto-attività alla data di chiusura del periodo di imposta, a prescindere dall'imputazione al Conto Economico (cfr. comma 3-*bis*, art. 110 del TUIR).

A decorrere dal 2023, si applica l'**imposta di bollo** del 2 per mille annui del valore delle crypto-attività o, alternativamente, un'imposta del 2 per mille annui sul valore delle crypto-attività detenute da soggetti residenti nel territorio dello Stato presso un intermediario non residente.

#### *Emersione delle crypto-attività*

I commi da 138 a 143 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2023 disciplinano l'"*emersione*" delle crypto-attività, specificando che i contribuenti che **non** hanno indicato nella propria dichiarazione annuale dei redditi le crypto-attività detenute entro il 31 dicembre 2021, nonché i redditi sulle stesse, possono presentare all'Agenzia delle Entrate una istanza di emersione (il contenuto, le modalità e i termini di presentazione di tale istanza saranno disciplinati con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate).

I contribuenti che **non** hanno realizzato redditi nel periodo di riferimento possono regolarizzare la propria posizione attraverso la presentazione dell'istanza di emersione, indicando le attività detenute al termine di ciascun periodo di imposta, e versando la sanzione nella misura ridotta pari allo **0,5%** per ciascun anno del valore delle attività non dichiarate.

I contribuenti che, invece, **hanno realizzato** redditi nel periodo di riferimento possono regolarizzare la propria posizione attraverso la presentazione dell'istanza di emersione, versando un'imposta sostitutiva del **3,5%** del valore delle attività detenute al termine di ciascun anno o al momento del realizzo, nonché un'ulteriore somma pari allo **0,5%** per ciascun anno del predetto valore, a titolo di sanzioni e interessi.

Ferma restando la dimostrazione della liceità della provenienza delle somme investite, la regolarizzazione produce effetti **esclusivamente** con riferimento ai redditi relativi alle attività oggetto di emersione, e alla non applicazione delle sanzioni di cui all'art. 5, comma 2<sup>13</sup>, del Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227).

<sup>13</sup> Tale comma prevede che la violazione dell'obbligo di dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 3 al 15% dell'ammontare degli importi non dichiarati. La violazione relativa alla detenzione di investimenti all'estero ovvero di attività estere di natura finanziaria negli Stati o territori a regime fiscale privilegiato è punita con la sanzione amministrativa pecuniaria dal 6 al 30% dell'ammontare degli importi non dichiarati. Nel caso in cui tale dichiarazione sia presentata entro novanta giorni dal termine si applica la sanzione di Euro 258.

#### NOTA BENE

Il comma 128 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2023 modifica il Decreto Legislativo n. 461/1997, recante la **disciplina tributaria dei redditi di capitale** e dei **redditi diversi**: in particolare, sono oggetto di modifica gli artt. 5, 6 e 7 di tale Decreto, con riferimento alla disciplina dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi (tali articoli configurano rispettivamente il regime *"della dichiarazione"*, del *"risparmio amministrato"* e del *"risparmio gestito"*).

Il comma 129 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2023 modifica anche il Decreto Legge n. 167/1990, che disciplina la rilevazione a fini fiscali di **taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori**, (includendovi i riferimenti alle cryptoattività e ai prestatori di servizi di portafoglio digitale).

#### Vendita di beni tramite piattaforme digitali - art. 1, comma 151

Il soggetto passivo IVA che **facilita** tramite l'uso di una **interfaccia elettronica** (quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi) le vendite di beni mobili individuati con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, esistenti nel territorio dello Stato, effettuate nei confronti di un soggetto cessionario **non** soggetto passivo IVA, è tenuto a trasmettere all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai **fornitori** e alle **operazioni effettuate** - sull'argomento citiamo il Provvedimento AdE 31 luglio 2019, Prot. n. 660061, rubricato *"Termini e modalità di trasmissione dei dati relativi alle vendite a distanza di beni che avvengono mediante l'uso di una interfaccia elettronica di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 (Pubblicata in GU del 29.06.2019)"*.

#### Disposizioni sanzionatorie in materia di IVA - art. 1, comma 152

Il comma 152 modifica l'art. 6, comma 9-bis.3, del Decreto Legislativo n. 471/1997, in materia di violazioni degli obblighi relativi alle operazioni soggette all'IVA applicata mediante **inversione contabile**.



#### NOTA BENE

L'art. 6, comma 9-bis.3 dispone che se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata in tali liquidazioni, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta.

Tale disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, con conseguente applicazione della sanzione amministrativa compresa tra il 5% e il 10% dell'imponibile, con un minimo di 1.000 Euro.

Con la novella normativa si esclude l'applicazione di tale regime, e si prevede che il cessionario o il committente siano soggetti a responsabilità con riferimento all'imposta che non avrebbero potuto detrarre solo quando le operazioni inesistenti imponibili sono state determinate da un intento di **evasione o di frode**, del quale sia **provato che il cessionario o committente era consapevole**.

#### Norme in tema di definizione agevolata

La Legge di Bilancio 2023 introduce una serie di norme agevolative, al fine di supportare i contribuenti nell'attuale situazione di crisi economica, commentate dall'Agenzia delle Entrate nelle Circolari:

- n. **1** del **13 gennaio 2023** (rubricata "*Articolo 1, commi da 153 a 159, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023) - Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni*", e;
- n. **2** del **27 gennaio 2023** (rubricata "*Legge 29 dicembre 2022, n. 197, (legge di bilancio 2023) - "Tregua fiscale"*").

La Circolare n. 1/2023 fornisce anche alcuni esempi numerici per determinare le somme da versare.

## **Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni - art. 1, commi da 153 a 159**

Tali commi prevedono la possibilità di definire in modo agevolato le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni<sup>14</sup>, di cui agli artt. 36-*bis* del D.P.R. n. 600/1973 e 54-*bis* del D.P.R. n. 633/1972. In particolare, le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre degli anni **2019**<sup>15</sup>, **2020** e **2021**, (richieste al contribuente per mezzo delle comunicazioni di irregolarità previste dalle sopra citate disposizioni) possono essere oggetto di definizione agevolata.

### **ATTENZIONE**

Rientrano nella definizione agevolata:

1. le comunicazioni per le quali il termine di pagamento **non** è ancora scaduto al 1° gennaio 2023, ossia le comunicazioni già recapitate per le quali alla stessa data **non** è ancora scaduto il termine di 30 giorni (90 giorni in caso di avviso telematico) per il pagamento delle somme dovute o della prima rata;
2. le comunicazioni recapitate successivamente al 1° gennaio 2023.

Per effetto della definizione agevolata, le imposte, i contributi previdenziali, gli interessi e le somme aggiuntive sono dovuti **per intero**, mentre le sanzioni sono ricalcolate nella misura del **3%** delle imposte non versate o versate in ritardo (rispetto al 10% ordinariamente applicabile in sede di comunicazione degli esiti del controllo automatizzato).

Il contribuente, per beneficiare della definizione agevolata, deve versare le somme dovute con sanzioni ridotte al 3% in unica soluzione entro **30 giorni** (ossia 90 giorni in caso di avviso telematico) dal ricevimento della comunicazione originaria, o della comunicazione definitiva contenente la rideterminazione degli

<sup>14</sup> Come precisato nella Circolare n. 1/E/2023, "la comunicazione degli esiti della liquidazione non è un tipico atto impositivo, ma rappresenta un invito a fornire chiarimenti e a sanare le irregolarità riscontrate, per dare al soggetto passivo la possibilità di evitare la successiva iscrizione a ruolo delle somme dovute. Infatti, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, entro 30 giorni dalla comunicazione delle irregolarità (90 giorni in caso di avviso telematico), il contribuente può regolarizzare la propria posizione versando la somma richiesta, con le sanzioni ridotte ad un terzo, oppure può chiedere il riesame degli esiti segnalando all'Agenzia delle entrate gli elementi non considerati o erroneamente valutati in fase di liquidazione. In caso di mancato pagamento entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione originaria (90 giorni in caso di avviso telematico), le somme dovute, senza riduzione delle sanzioni, sono iscritte a ruolo".

<sup>15</sup> **NOTA BENE:** Il comma 158 in commento **proroga di un anno** i termini decadenziali per la notificazione delle cartelle di pagamento riferite alle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019.

esiti. Nel caso di pagamento rateale, la prima rata deve essere versata entro il termine di 30 (ovvero 90) giorni e le rate successive alla prima devono essere versate entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo, con i relativi interessi di rateazione.

Come osservato nella Circolare n. 1/E/2023, i benefici della definizione agevolata sono conservati anche nelle ipotesi di **lieve inadempimento** previste dall'art. 15-ter del D.P.R. n. 602/1972<sup>16</sup>, salva l'applicazione delle sanzioni per la carenza e/o il ritardo. Nel caso di omesso o tardivo pagamento delle somme dovute oltre i limiti del lieve inadempimento, la definizione **non** produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

Il comma 155 prevede la definizione agevolata delle **rateazioni in corso al 1° gennaio 2023**, e quindi anche con riferimento alle comunicazioni di irregolarità riferite a **qualsiasi** periodo di imposta, per le quali al 1° gennaio 2023 sia regolarmente in corso un pagamento rateale, ai sensi dell'art. 3-bis del Decreto Legislativo n. 462/1997.

Per rateazioni **in corso al 1° gennaio 2023** si intendono le rateazioni regolarmente intraprese in anni precedenti, a prescindere dal periodo di imposta, per le quali alla medesima data non si è verificata alcuna causa di decadenza.

La definizione agevolata delle rateazioni in corso al 1° gennaio 2023 comporta la rideterminazione delle sanzioni nella misura del **3%** dell'imposta non versata o versata in ritardo, che residua dopo aver considerato i versamenti rateali eseguiti fino al 31 dicembre 2022. La Circolare n. 1/E/2023, precisa che *"[...] condizione necessaria per beneficiare della riduzione sanzionatoria è che il pagamento rateale prosegua, senza soluzione di continuità, secondo le scadenze previste dall'originario piano di rateazione, ovvero, nei casi di importo originario **non superiore a 5.000 euro**, usufruendo dell'estensione fino a venti rate [...]"*.

<sup>16</sup> Lieve tardività nel versamento delle somme dovute o della prima rata non superiore a sette giorni; lieve carenza nel versamento delle somme dovute o di una rata, per una frazione non superiore al 3% e, in ogni caso, a 10.000 Euro; tardivo versamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di versamento della rata successiva).

## NOTA BENE

Per quanto concerne la rateazione delle somme dovute a seguito di controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni, il contribuente può optare per il pagamento fino ad un numero massimo di **venti rate trimestrali** di pari importo (a prescindere dall'importo della comunicazione) sia per le rateazioni non ancora iniziate sia per quelle in corso al 1° gennaio 2023: ne consegue che tutti i piani rateali attualmente in corso relativi a debiti di importo **non superiore a 5.000 Euro** possono essere estesi fino a un massimo di venti rate trimestrali.

Le somme versate fino a concorrenza dei debiti definibili in base alle disposizioni in commento, anche anteriormente alla definizione, sono definitivamente acquisite e non sono rimborsabili.

## **Regolarizzazione irregolarità formali - art. 1, commi da 166 a 173**

Le irregolarità, le infrazioni e l'inosservanza di obblighi o adempimenti, di **natura formale**, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA, dell'IRAP e sul pagamento di tali tributi, commesse fino al 31 ottobre 2022, possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari a **Euro 200** per ciascun periodo di imposta cui si riferiscono le violazioni<sup>17</sup>, eseguito in due rate di pari importo (la prima entro il 31 marzo 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024).

La regolarizzazione si perfeziona, oltre che con il pagamento di tale somma, con la rimozione delle irregolarità od omissioni; come precisato nella citata Circolare n. 2/E/2023, "[...] *le irregolarità, infrazioni o inosservanze compiute entro il 31 ottobre 2022 devono essere rimosse - per ciascun periodo d'imposta - al più tardi, entro il termine di versamento della seconda rata (31 marzo 2024)*".

Possono avvalersi di tale regolarizzazione<sup>18</sup> la generalità dei contribuenti (indipendentemente dall'attività svolta, dal regime contabile adottato e dalla natura giuridica) in relazione alle violazioni formali commesse, nonché i sostituti di imposta, gli intermediari e gli altri soggetti tenuti alla comunicazione di dati riguardanti operazioni fiscalmente rilevanti.

<sup>17</sup> La norma ripropone l'analoga regolarizzazione prevista nell'art. 9, commi da 1 a 8, del Decreto Legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito con modificazioni, dalla Legge 17 dicembre 2018, n. 136 (cfr. la Circolare dell'Agenzia delle Entrate del 15 maggio 2019, n. 11/E).

<sup>18</sup> Come specificato nella Circolare n. 2/E/2023, la regolarizzazione consente di definire le violazioni per le quali il Legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa.

Rientrano, ad esempio, tra le **violazioni definibili**:

- la presentazione di dichiarazioni annuali redatte non conformemente ai modelli approvati, ovvero l'errata indicazione o l'incompletezza dei dati relativi al contribuente;
- l'omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA, nonché l'omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi Intrastat;
- l'irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili, qualora la violazione non abbia prodotto effetti sull'imposta complessivamente dovuta;
- l'omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia delle Entrate o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione di tali questionari con risposte incomplete o non veritiere;
- l'omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni di inizio o variazione dell'attività di cui all'art. 35 del Decreto IVA;
- l'anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in violazione del principio di competenza, a condizione che la violazione non incida sull'imposta complessivamente dovuta nell'anno di riferimento;
- la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili ai fini IVA, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo;
- la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione delle operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad IVA, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito;
- l'irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile, in assenza di frode;
- l'omesso esercizio dell'opzione nella dichiarazione annuale, sempre che si sia tenuto un comportamento concludente conforme al regime contabile o fiscale scelto (fatta salva l'ipotesi di omesso esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del primo periodo di applicazione del regime opzionale sanabile mediante l'istituto della *remissione in bonis*);
- la mancata iscrizione al VIES.

## ATTENZIONE

**Non** è possibile avvalersi della regolarizzazione :

- con riferimento agli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di *voluntary disclosure*;
- per consentire l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato;
- per le violazioni formali già contestate in atti divenuti definitivi al 1° gennaio 2023.

Sono **escluse** dalla sanatoria le violazioni degli obblighi di monitoraggio fiscale (in particolare, le violazioni dell'obbligo di compilazione del quadro RW e quelle concernenti l'IVIE e l'IVAFE), nonché le violazioni dell'obbligo di comunicazione previsto dall'art. 1 del Decreto Legge n. 167/1990 da parte degli intermediari bancari e finanziari e degli operatori finanziari.

Le modalità di attuazione della regolarizzazione in commento saranno stabilite con un Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

### ***Ravvedimento speciale delle violazioni tributarie - art. 1, commi da 174 a 178***

La norma introduce con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate una forma di "*ravvedimento operoso cd. speciale*", che (in deroga alla disciplina ordinaria che ne regola l'istituto) prevede la possibilità di regolarizzare esclusivamente le violazioni concernenti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo di imposta in corso al **31 dicembre 2021** e ai **periodi di imposta precedenti**. Sono quindi definibili le violazioni riguardanti le dichiarazioni presentate, con riferimento ai periodi di imposta ancora accertabili, al più tardi entro 90 giorni dal termine di presentazione delle stesse (i.e. dichiarazioni tardive).

Come precisato nella Circolare n. 2/E/2023, "[...] la normativa in parola consente di regolarizzare le violazioni "sostanziali" dichiarative e le violazioni sostanziali "prodromiche" alla presentazione della dichiarazione, che non restano assorbite dalla regolarizzazione della dichiarazione".

## ATTENZIONE

Per beneficiare della regolarizzazione è necessario che le violazioni “*ravvedibili*” **non** siano state già contestate alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, contestazione e irrogazione di sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all’articolo 36-ter del DPR n. 600 del 1973.

Sul punto, la Circolare n. 2/E/2023 precisa che “[...] trattandosi, pur sempre, come detto, di una forma “speciale” di ravvedimento operoso, sia pure accessibile a condizioni agevolate, opera - in quanto compatibile - la disciplina ordinaria e, per l’effetto, ove la regolarizzazione postuli la presentazione di una dichiarazione integrativa, trova applicazione l’articolo 1, comma 640, della legge 23 dicembre 2014 n. 190, che prevede lo slittamento dei termini di decadenza per l’accertamento di cui agli articoli 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 57 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, limitatamente ai soli elementi oggetto dell’integrazione”.

La regolarizzazione implica il pagamento di un **diciottesimo** del minimo edittale delle sanzioni irrogabili, oltre all’imposta e agli interessi dovuti, e si perfeziona con il versamento di quanto dovuto in un’unica soluzione entro il **31 marzo 2023**, nonché con la rimozione entro tale data delle irregolarità od omissioni ravvedute.

È ammesso il pagamento rateale in **otto rate trimestrali** di pari importo con scadenza della prima rata il 31 marzo 2023; sulle rate successive alla prima, da versare rispettivamente entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ogni anno, sono dovuti gli interessi nella misura del 2% annuo.

Il mancato pagamento, anche parziale, di una delle rate successive alla prima entro il termine di versamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l’iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, con l’applicazione della sanzione prevista dall’art. 13 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 (i.e. sanzione pari al 30% dell’importo non versato) e degli interessi con decorrenza dal 31 marzo 2023. La Circolare n. 2/E/2023 specifica che “*tenuto conto che, secondo le regole ordinarie del ravvedimento operoso, è possibile il pagamento delle somme dovute attraverso la compensazione di cui all’articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 e che la disciplina del ravvedimento speciale non esclude espressamente detta compensazione, si ritiene che essa sia utilizzabile per i versamenti relativi alla definizione in argomento*”.

La regolarizzazione **non** è esperibile per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato; inoltre, **non** incide sui ravvedimenti già effettuati al 1° gennaio 2023, con la conseguenza che non è possibile chiedere il rimborso delle somme già versate.

***Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento - art. 1, commi da 179 a 185***

Tali commi disciplinano la **definizione agevolata** degli atti del procedimento di accertamento riferibili ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

**NOTA BENE**

Il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 30 gennaio 2023, n. **27663/2023**, prevede le disposizioni di attuazione della definizione agevolata.

Il comma 179 interviene sulla definizione agevolata degli atti del procedimento di adesione, prevedendo che possono essere definiti gli **accertamenti con adesione** (di cui agli artt. 2 e 3 del Decreto Legislativo 19 giugno 1997, n. 218) relativi:

- ai **processi verbali di constatazione** consegnati entro il 31 marzo 2023;
- agli **avvisi di accertamento** e **avvisi di rettifica e di liquidazione** non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023, e quelli notificati successivamente, ma entro il 31 marzo 2023;
- agli **inviti al contraddittorio**, di cui all'art. 5-ter del Decreto Legislativo n. 218/1997, notificati entro il 31 marzo 2023.

**ATTENZIONE**

**Per poter accedere alla definizione è necessario che l'adesione non risulti perfezionata alla data del 1° gennaio 2023.**

Il beneficio derivante dalla definizione agevolata consiste nell'applicazione delle sanzioni nella misura di un **diciottesimo** del minimo edittale.



La definizione si perfeziona con il pagamento entro **20 giorni** dalla sottoscrizione dell'intero importo, ovvero della prima rata entro il medesimo termine prevista dall'eventuale piano di rateazione.

Il comma 180 disciplina la definizione agevolata degli **avvisi di accertamento**, degli **avvisi di rettifica** e di **liquidazione** prevedendo che tali atti siano definibili qualora:

- alla data del 1° gennaio 2023 non siano stati impugnati e siano ancora impugnabili;
- siano notificati dall'Agenzia delle Entrate successivamente a tale data, fino al **31 marzo 2023**.

In tali casi, è prevista la possibilità di prestare acquiescenza (cfr. art. 15 del Decreto Legislativo n. 218/1997) pagando, entro il termine per la proposizione del ricorso, le sanzioni nella misura di un **diciottesimo** di quelle irrogate. La definizione tramite acquiescenza, di cui al comma 180, è possibile anche relativamente agli **atti di recupero** non impugnati e ancora impugnabili alla data del 1° gennaio 2023, ovvero notificati dall'Agenzia delle Entrate successivamente a tale data, fino al 31 marzo 2023, con il pagamento delle sanzioni nella misura di un **diciottesimo** delle sanzioni irrogate, oltre al versamento degli interessi, entro il termine per presentare il ricorso.

La Circolare n. 2/E/2023 precisa che rientrano nella categoria degli atti definibili anche gli accertamenti notificati entro il 31 marzo 2023 dovuti al **mancato perfezionamento dell'adesione** (attivata prima della notifica dell'atto impositivo) a seguito di inviti emessi dall'Ufficio.

La definizione si perfeziona con il pagamento dell'importo dovuto ovvero della prima rata, prevista dall'eventuale piano di rateazione, entro il termine per la proposizione del ricorso.

Le somme dovute in relazione alle definizioni agevolate possono essere versate anche ratealmente in un massimo di **venti rate trimestrali** di pari importo entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale. È esclusa la compensazione.

Nel caso di inadempimento nei pagamenti rateali, si applicano le disposizioni previste dall'art. 15-ter del DPR n. 602/1973 (rubricato "*Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle Entrate*").

Come specificato nel citato Provvedimento n. 27663/2023, sono esclusi dalla definizione agevolata gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria, di cui all'art. 5-*quater* del Decreto Legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227.

### ***Definizione agevolata delle controversie tributarie - art. 1, commi da 186 a 205***

Tale definizione agevolata consente di definire le **controversie tributarie** attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, ovvero l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, **pendenti** al 1° gennaio 2023 in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e quello instaurato a seguito di rinvio, attraverso il pagamento di un determinato importo correlato al valore della controversia, differenziato in relazione allo stato e al grado in cui pende il giudizio oggetto di definizione.

Resta ferma la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione, di cui all'art. 5 (rubricato "*Definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione*") della Legge del 31 agosto 2022, n. 130.

L'Agenzia delle Entrate, con il Provvedimento n. **30294** del **1° febbraio 2023** - recante le modalità di attuazione della disposizione in commento - approva il Modello di domanda della definizione agevolata, con le relative istruzioni.

#### **NOTA BENE (comma 205, art. 1)**

Ciascun **ente territoriale** può stabilire entro il **31 marzo 2023** con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione della definizione agevolata alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente, ovvero un suo ente strumentale.

Come specificato nella Circolare n. 2/E/2023, possono essere definite non soltanto le controversie instaurate avverso atti di natura impositiva (quali gli avvisi di accertamento e atti di irrogazione delle sanzioni), ma anche quelle inerenti atti meramente riscossivi.

Per accedere alla definizione è necessario che la controversia sia pendente; infatti, come previsto dal comma 192 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2023, la definizione agevolata si applica alle controversie in cui il ricorso in primo grado sia stato notificato alla controparte entro il 1° gennaio 2023, e per le quali

alla data della presentazione della domanda di definizione il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva. Sono, dunque, da considerarsi **pendenti** ai fini della definizione agevolata:

1. le controversie per le quali al 1° gennaio 2023 sia stato proposto l'atto introduttivo del giudizio di primo grado, non definite alla data di presentazione della domanda di definizione (bisogna far riferimento alla data in cui il ricorso introduttivo è stato notificato all'ufficio, non essendo necessario che entro il 1° gennaio 2023 vi sia stata anche la costituzione in giudizio);
2. le controversie interessate da una pronuncia in primo o in secondo grado, i cui termini di impugnazione non siano ancora scaduti al 1° gennaio 2023;
3. le liti pendenti innanzi al giudice del rinvio, ovvero quelle per le quali siano ancora in corso, al 1° gennaio 2023, i termini per la riassunzione.

**Non** possono essere considerate definibili le liti per le quali alla data di presentazione della domanda è stata depositata sentenza della Corte di Cassazione **senza** rinvio.

#### ATTENZIONE

**Non** sono definibili le controversie:

- in materia di dinieghi espressi o taciti di rimborso o di spettanza di agevolazioni e, comunque, quelle di valore indeterminabile;
- relative al recupero di crediti tributari sorti in uno Stato estero, in applicazione della Direttiva 2010/24/UE o degli Accordi o Convenzioni bilaterali o Multilaterali ratificati dall'Italia che prevedono assistenza reciproca alla riscossione (come specificato nella Circolare n. 2/E/2023, trattasi di tributi amministrati da un altro Stato, rispetto ai quali l'Agenzia delle Entrate nonostante sia parte processuale non è ente creditore);
- concernenti anche solo in parte le risorse proprie tradizionali UE, l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione, e quelle concernenti le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

Inoltre, non sono definibili le liti nelle quali l'Agenzia delle Entrate - pur essendo titolare del rapporto giuridico sostanziale dedotto in giudizio - non sia stata destinataria dell'atto di impugnazione e non sia stata successivamente chiamata in giudizio, né sia intervenuta volontariamente.

Come già detto, la definizione agevolata avviene a seguito della presentazione di apposita **domanda** all'Agenzia delle Entrate ad opera del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio pendente oggetto di definizione, ovvero di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione. In particolare, come previsto dal comma 195, entro il **30 giugno 2023** per ciascuna controversia autonoma deve essere presentata una **distinta** domanda di definizione, esente dall'imposta di bollo, ed effettuato un distinto versamento.

Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato, con la conseguenza che qualora con il medesimo ricorso introduttivo del giudizio siano stati impugnati più atti, il ricorrente è tenuto a presentare una **distinta domanda** per ciascun atto (ciascuna controversia autonoma deve essere integralmente definita, ossia **non** sono ammesse definizioni **parziali** dei singoli atti impugnati).

#### NOTA BENE

L'eventuale diniego della definizione agevolata da parte dell'Agenzia delle Entrate deve essere notificato entro il **31 luglio 2024**; tale diniego è impugnabile entro sessanta giorni dalla notificazione dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia.

Come specificato nella Circolare n. 2/E/2023 *"nel caso in cui la definizione della controversia è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata dal contribuente, anche oltre il termine ordinario, unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo. Analogo beneficio è previsto per l'ufficio, il quale può impugnare la sentenza entro il medesimo termine"*.

La definizione agevolata avviene con il pagamento di un determinato importo parametrato al **valore della controversia**, come previsto dal comma 2 dell'art. 12 del Decreto Legislativo n. 546/1992, a mente del quale per valore della lite si intende l'importo del tributo al **netto** degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; nel caso di controversie relative esclusivamente all'irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste<sup>19</sup>.

<sup>19</sup> Come specificato nella Circolare n. 2/E/2023, *"Ai fini della determinazione dell'effettivo valore della controversia, vanno comunque esclusi gli importi di cui all'atto impugnato che eventualmente non formano oggetto della materia del contendere, come avviene, in particolare, in caso di contestazione parziale dell'atto impugnato, di formazione di un giudicato interno, di conciliazione o mediazione perfezionate, che non abbiano definito per intero la lite, ovvero in caso di parziale annullamento dell'atto a seguito di esercizio del potere di autotutela da parte dell'ufficio, formalizzato tramite l'emissione di apposito provvedimento"*.

Al valore della controversia si applicano le seguenti percentuali di riduzione.

o **Cento per cento del valore della controversia**

È previsto il pagamento di un importo corrispondente al **100%** del valore della controversia nei casi in cui:

- l'Agenzia fiscale è risultata vincitrice nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata al 1° gennaio 2023;
- il contribuente ha notificato il ricorso, alla stessa data, all'Agenzia fiscale, ma a tale data non si è ancora costituito in giudizio.

o **Novanta per cento del valore della controversia**

È previsto il pagamento di un importo pari al **90%** del valore della controversia qualora il contribuente, al 1° gennaio 2023, si sia già costituito in giudizio, ma a tale data la Corte di giustizia tributaria non abbia ancora depositato una pronuncia giurisdizionale non cautelare.

La percentuale del 90% si applica anche nei casi in cui al 1° gennaio 2023 pendano i termini per la riassunzione a seguito di sentenza di Cassazione con rinvio, ovvero penda il giudizio di rinvio a seguito di avvenuta riassunzione.

o **Quaranta e quindici per cento del valore della controversia**

Nell'ipotesi di soccombenza dell'Agenzia nell'ultima, o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata al 1° gennaio 2023, il contribuente può definire la controversia pagando:

- il **40%** del valore della controversia, in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado;
- il **15%** del valore della controversia, in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado.

o **Soccombenza parziale**

Nel caso di accoglimento parziale del ricorso o di soccombenza ripartita tra il contribuente e l'Agenzia, il contribuente può definire in via agevolata la parte di atto confermata e la parte di atto annullata dalla pronuncia giurisdizionale.

La definizione agevolata della parte di atto confermata si perfeziona con il pagamento **dell'intero importo** del tributo, al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni.

La definizione agevolata della parte di atto annullata si perfeziona con il pagamento del **40%** del valore della controversia sul quale l'Agenzia delle Entrate è risultata soccombente nella pronuncia di primo grado, e del **15%** del valore della controversia sul quale l'Agenzia delle Entrate è risultata soccombente nella pronuncia di secondo grado.

o **Cinque per cento del valore della controversia**

La definizione agevolata delle controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di Cassazione al 1° gennaio 2023, per le quali l'Agenzia delle Entrate risulti integralmente soccombente in **tutti** i precedenti gradi di giudizio, si perfeziona con il pagamento del **5%** del valore della controversia.

o **Percentuali relative alle controversie aventi ad oggetto esclusivamente sanzioni**

Il comma 191 disciplina la modalità di definizione agevolata delle i) controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo, nonché ii) quelle aventi ad oggetto esclusivamente le sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono.

Per quanto concerne le prime, ai fini della definizione agevolata il pagamento deve essere pari al **15%** del valore della controversia (in caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data del 1° gennaio 2023) e del **40%** negli altri casi. Nel caso di soccombenza parziale, la definizione agevolata prevede il pagamento di un importo pari al **15%** sulla parte del valore della lite per la quale l'Agenzia delle Entrate è risultata soccombente, e del **40%** sulla restante parte.

Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono possono essere definite senza il pagamento di sanzioni, qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse da quelle in commento.

#### NOTA BENE

La definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda di definizione (di cui si è detto) e con il pagamento entro il **30 giugno 2023** dell'integrale importo dovuto per ciascuna controversia autonoma. È **esclusa** la compensazione.

Nel caso in cui gli importi dovuti superino 1.000 Euro è ammesso il pagamento rateale in un massimo di **20 rate trimestrali** di pari importo. Le rate trimestrali devono essere versate entro il 30 giugno, 30 settembre, 20 dicembre e 31 marzo di ciascun anno; sulle rate successive alla prima, si applicano gli interessi legali calcolati dalla data del versamento della prima rata.

Se non ci sono importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Dagli importi dovuti si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio. La definizione agevolata non può mai dar luogo alla restituzione delle somme già versate, anche se eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione.

Le controversie tributarie definibili **non** sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata; in tal caso, il processo è sospeso fino al **10 luglio 2023** (entro tale data il contribuente ha l'obbligo di depositare la domanda di definizione e di fornire la prova del versamento degli importi dovuti o della prima rata; con tale deposito il processo è dichiarato estinto).

Per le controversie tributarie definibili, i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in Cassazione, che scadono tra il 1° gennaio 2023 e il 31 luglio 2023, sono sospesi per **nove mesi** (da tale sospensione automatica sono esclusi tutti gli altri termini processuali, compresi quelli per la proposizione del ricorso in primo grado e quelli per la costituzione in giudizio del contribuente e dell'Ufficio presso le Corti di giustizia tributaria di primo e secondo grado).

### **Conciliazione agevolata delle controversie tributarie - art. 1, commi da 206 a 212**

È introdotta una particolare ipotesi di conciliazione “*fuori udienza*” (applicabile in alternativa alla definizione agevolata delle controversie tributarie di cui ai commi da 186 a 205) che riguarda le liti pendenti al 1° gennaio 2023 innanzi alle Corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado, in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto atti impositivi.

#### **NOTA BENE**

Tale conciliazione **non** riguarda le liti concernenti il recupero di crediti tributari sorti in uno Stato estero, in applicazione della Direttiva 2010/24/UE o degli Accordi o Convenzioni bilaterali o multilaterali ratificati dall'Italia che prevedono assistenza reciproca alla riscossione.

Inoltre, sono **escluse** le controversie concernenti, anche solo in parte, le risorse proprie tradizionali UE, l'IVA riscossa all'importazione e quelle concernenti le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

La lite può essere definita sottoscrivendo entro il **30 giugno 2023** un accordo conciliativo (ai sensi dell'art. 48 del D. Lgs. n. 546/1992), in base al quale le parti depositano in giudizio una “*istanza congiunta*”, per la definizione totale o parziale della controversia.

La conciliazione si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo.

Il beneficio della conciliazione consiste nell'applicazione delle sanzioni ridotte ad un **diciottesimo del minimo** edittale, degli interessi e degli eventuali accessori.

Il versamento delle somme dovute, ovvero in caso di rateizzazione della prima rata, deve essere effettuato entro **venti giorni** dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo; tali somme possono essere corrisposte in un massimo di **venti rate trimestrali** di pari importo da versare entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata. **Non** è ammesso il pagamento tramite compensazione.



Nel caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, si decade dal beneficio.

***Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione - art. 1, commi da 213 a 218***

È introdotta un'ipotesi di rinuncia al ricorso per Cassazione, principale o incidentale, a seguito della definizione in via transattiva di tutte le pretese azionate in giudizio, in relazione alle controversie pendenti in Corte di Cassazione al 1° gennaio 2023 in cui è parte l'Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto atti impositivi.

**ATTENZIONE**

Tale disposizione è applicabile in **alternativa** alla definizione agevolata delle controversie tributarie, di cui commi da 186 a 205 (in precedenza commentati).

La rinuncia può essere esperita entro il **30 giugno 2023**, a condizione che sia definito un accordo tra l'Agenzia delle Entrate e il contribuente su tutte le pretese azionate in giudizio. La definizione transattiva si perfeziona con la sottoscrizione di tale accordo, e il versamento integrale in un'unica soluzione delle somme dovute entro **20 giorni** dalla sottoscrizione.

La definizione transattiva comporta il pagamento delle somme dovute per le imposte, le sanzioni ridotte ad un **diciottesimo del minimo** edittale, gli interessi e gli eventuali accessori.

**Non** è ammesso il pagamento tramite compensazione, nonché la restituzione delle somme già versate anche se eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione.

La rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di Cassazione **non** si applica alle controversie concernenti il recupero dei crediti tributari sorti in uno Stato estero, e anche solo in parte le risorse proprie tradizionali UE, l'IVA riscossa all'importazione e le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

***Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo o mediazione e conciliazione giudiziale - art. 1, commi da 219 a 221***

Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, è possibile regolarizzare **l'omesso o carente versamento**:

1. delle rate successive alla prima relative alle somme dovute a seguito di accertamento con adesione o di acquiescenza degli avvisi di accertamento e degli avvisi di rettifica e di liquidazione, nonché a seguito di reclamo o mediazione (ai sensi dell'art. 17-*bis*, comma 6, del Decreto Legislativo n. 546/1992) scadute al 1° gennaio 2023, e per le quali **non siano stati ancora notificati la cartella di pagamento, ovvero l'atto di intimazione**;
2. degli importi, anche rateali, relativi alle conciliazioni (di cui agli artt. 48 e 48-*bis* del D.Lgs. n. 546/1992) scaduti al 1° gennaio 2023, e **per i quali non siano stati ancora notificati la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione**.

In entrambe le ipotesi, la regolarizzazione degli omessi pagamenti avviene mediante il versamento integrale della **sola imposta**.

Come precisato nella Circolare n. 2/E/2023, per accedere alla definizione la cartella di pagamento o l'atto di definizione **non** devono essere stati notificati prima del versamento integrale delle somme dovute a seguito della definizione o del pagamento della prima rata.

La regolarizzazione comporta il versamento dell'imposta dovuta e si perfeziona con il pagamento dell'intero importo entro il **31 marzo 2023**, oppure tramite il versamento di un numero massimo di **venti rate trimestrali** di pari importo (la prima rata deve essere corrisposta entro il 31 marzo 2023).

Sull'importo delle rate successive alla prima, con scadenza il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata. È esclusa la possibilità di procedere alla compensazione.

***Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 - art. 1, commi da 222 a 230***

Tali commi prevedono un *"nuovo"* stralcio dei debiti affidati agli Agenti della riscossione, riproponendo - anche se con alcune modifiche - le analoghe disposizioni adottate in passato dal Legislatore (cfr. art. 4 del Decreto Legge n. 119/2018 e art. 4, commi da 4 a 9, del Decreto Legge n. 41/2021).

Per effetto di tale disposizione, sono **automaticamente** annullati i debiti fino a 1.000 Euro relativi ai carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, anche se già inclusi nella *"rottamazione-ter"* o nel *"saldo e stralcio"*.

Tale annullamento (effettuato alla data del 31 marzo 2023) ha ad oggetto l'importo **residuo** del debito calcolato al 1° gennaio 2023, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni.

Le somme corrisposte anteriormente alla data dell'annullamento (ossia al 31 marzo 2023) restano definitivamente acquisite.

L'annullamento dei debiti fino a 1.000 Euro **non** si applica ai debiti relativi ai carichi recanti:

- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;
- i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le risorse proprie tradizionali UE (cfr. art. 2, paragrafo 1, lett. a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020);
- l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione.

## **Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 - art. 1, commi da 231 a 252**

È introdotta una nuova procedura di "rottamazione", che prevede che possano essere definiti in modo agevolato i debiti risultanti dai carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022.

### **ATTENZIONE**

È **possibile** avvalersi della "nuova" rottamazione anche per i debiti relativi a carichi affidati agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2017, già inseriti in precedenti dichiarazioni rese ai sensi:

- dell'art. 6, comma 2, del Decreto Legge n. 193/2016 (prima "rottamazione");
- dell'art. 1, comma 5, del Decreto Legge n. 148/2017 ("rottamazione-bis");
- dell'art. 3, comma 5, del Decreto Legge n. 119/2018 ("rottamazione-ter");
- dell'art. 1, comma 189, della Legge n. 145/2018 ("saldo e stralcio");
- dell'art. 16-bis, commi 1 e 2, del Decreto Legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla Legge 28 giugno 2019, n. 58 (riapertura dei termini di adesione alla "rottamazione-ter" e al "saldo e stralcio").

Come chiarito nella Circolare n. 2/E/2023, *"Il legislatore, in tal modo, non ha, quindi, previsto con riferimento ai carichi inseriti in precedenti definizioni, né una forma di "transito automatico" nella nuova definizione, né, d'altro canto, uno slittamento dei termini di pagamento stabiliti ai fini delle precedenti definizioni. Nondimeno, è stata riconosciuta, anche con riferimento a debiti relativi a carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2017 già oggetto di una definizione inefficace, la possibilità di accedere alla nuova agevolazione [...]".*

A differenza delle precedenti "rottamazioni", il mancato o tardivo versamento di quanto dovuto a titolo di definizione **non** determina la preclusione della possibilità di **rateizzare** il debito per il quale si è determinata l'inefficacia della stessa definizione.

Per fruire della definizione in commento, il debitore deve:

- presentare, entro il **30 aprile 2023** la dichiarazione con la quale manifesta la volontà di aderire alla stessa definizione, indicando il numero delle rate con cui intende effettuare il pagamento delle somme dovute. In tale dichiarazione il debitore deve indicare anche l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi, e deve assumere l'impegno a rinunciare agli stessi;
- pagare le somme dovute a **titolo di capitale**, nonché quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, senza corrispondere le sanzioni comprese nei carichi, gli interessi di mora, le "*sanzioni civili*" accessorie ai crediti di natura previdenziale, gli interessi iscritti a ruolo e le somme maturate a titolo di aggio.

#### ATTENZIONE

Le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento possono essere versate in unica soluzione entro il **31 luglio 2023**, ovvero un numero massimo di **18 rate consecutive** di pari importo:

- la prima e la seconda (con scadenza, 31 luglio e 30 novembre 2023) di importo pari al 10% delle somme complessivamente dovute;
- le restanti 16 (di pari ammontare) con scadenza 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024.

La Circolare n. 2/E/2023 precisa che sono definibili anche i debiti relativi ai carichi affidati agli Agenti della riscossione che rientrano nei procedimenti avviati a seguito di istanze che sono presentate dai debitori ai sensi del Capo II, sezione prima, della Legge 27 gennaio 2012, n. 3 (relativa alle "*Procedure di composizione della crisi da sovraindebitamento*") o del Titolo IV, Capo II, sezioni seconda e terza, del Decreto Legislativo 12 gennaio 2019, n. 14 (relativi alla ristrutturazione dei debiti del consumatore e al "*concordato minore*"), con possibilità di effettuare il pagamento del debito anche falcidiato secondo modalità e tempi stabiliti nel Decreto di omologazione.

Come previsto nelle precedenti “*rottamazioni*”, a tali somme si applica la disciplina dei **crediti prededucibili**.

### **Disposizioni in materia di comunicazioni di inesigibilità - art. 1, commi 253-254**

La norma **rimodula** i termini per la comunicazione di inesigibilità relative alle quote affidate agli Agenti della riscossione, introducendo anche una **contrazione** del calendario complessivo dei termini di invio di dette comunicazioni. Inoltre, viene riconosciuta la possibilità per l’Agente della riscossione di presentare tali comunicazioni di inesigibilità anche **anteriormente** alle scadenze fissate, al verificarsi di alcuni specifici casi di palese inesigibilità.

### **Investment Management Exemption - art. 1, comma 255**

Il comma 255 modifica l’art. 162 del TUIR, in materia di stabile organizzazione, introducendo nel nostro ordinamento la c.d. *Investment Management Exemption* - le disposizioni di attuazione di tale disposizione saranno stabilite con un Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze. Come precisato nei lavori preparatori della Legge di Bilancio 2023, tale comma “*introduce alcune misure volte a chiarire le condizioni secondo le quali non si configura una stabile organizzazione in Italia, da cui discende l’applicazione della normativa fiscale, di un veicolo d’investimento non residente che opera sul territorio nazionale tramite un soggetto indipendente che svolge, per suo conto, l’attività di gestione di investimenti (asset manager)*”.

In particolare, il nuovo comma 7-ter dell’art. 162 citato dispone che si considera **indipendente** dal veicolo di investimento non residente “*il soggetto, residente o non residente anche operante tramite propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che in nome o per conto del veicolo di investimento non residente o di sue controllate, dirette o indirette, e anche se con poteri discrezionali, abitualmente concluda contratti di acquisto, di vendita o di negoziazione, o comunque contribuisca, anche tramite operazioni preliminari o accessorie, all’acquisto, alla vendita o alla negoziazione di strumenti finanziari, anche derivati e comprese le partecipazioni al capitale o al patrimonio, e di crediti*”.

La sopra citata disposizione si applica a condizione che (cfr. nuovo comma 7-quater dell’art. 162 del TUIR):

1. il veicolo di investimento non residente e le relative controllate siano residenti o localizzati in uno Stato o territorio compreso nell’elenco di cui all’art. 11, comma 4, lettera c), del Decreto Legislativo 1°

aprile 1996, n. 239, relativo agli Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni fiscali con l'Italia;

2. il veicolo di investimento non residente rispetti i requisiti di **indipendenza**, da stabilire con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze;
3. il soggetto residente o non residente che svolge l'attività nel territorio dello Stato in nome o per conto del veicolo di investimento non residente **non ricopra** cariche negli organi di amministrazione e di controllo del veicolo di investimento e di sue controllate, dirette o indirette, e **non detenga** una partecipazione ai risultati economici del veicolo di investimento non residente superiore al **25%** (si considerano anche le partecipazioni agli utili spettanti a soggetti appartenenti al medesimo gruppo di tale soggetto);
4. il soggetto residente, ovvero la stabile organizzazione nel territorio dello Stato del soggetto non residente, che presta servizi nell'ambito di accordi con entità appartenenti al medesimo gruppo, riceva per l'attività svolta nel territorio dello Stato una remunerazione supportata da **documentazione idonea** (cfr. art. 1, comma 6, del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Tale articolo dispone che il contribuente consegni all'Amministrazione Finanziaria la documentazione, individuata nel Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 23 novembre 2020, idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati). Con Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno definite le linee guida per l'applicazione a tale remunerazione dell'art. 110, comma 7, del TUIR.

Nel citato art. 162 del TUIR è stato inserito anche il comma 9-bis, a mente del quale al ricorrere delle condizioni sopra citate - di cui ai punti da 1) a 4) - la sede fissa di affari a disposizione di un'impresa residente che vi svolge la propria attività utilizzando il proprio personale **non** si considera a disposizione del veicolo di investimento non residente per il solo fatto che l'attività dell'impresa residente reca un beneficio a tale veicolo. Come precisato nei lavori preparatori della Legge di Bilancio 2023, *"lo scopo della norma è quello di evitare il rischio derivante dalla possibile configurazione di una stabile organizzazione in capo alla struttura di investimento (e quindi al veicolo e alle sue controllate e, in ultima analisi, in capo agli investitori) che potrebbe avere effetti fortemente deterrenti relativamente alla decisione di localizzare in Italia gli "asset manager" (e quindi dei loro dipendenti e/o collaboratori)".*

## Ulteriori disposizioni in materia fiscale - art. 1, comma 264

A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022, l'aliquota dell'imposta sulle riserve matematiche dei rami vita iscritte nel bilancio dell'esercizio delle imprese assicurative è elevata dallo 0,45 allo **0,50%** (cfr. art. 1 del Decreto Legge 24 settembre 2002, n. 209, convertito, con modificazioni, dalla Legge 22 novembre 2002, n. 265).

## Proroga delle agevolazioni fiscali Mezzogiorno - art. 1, commi 265-270

La Legge di Bilancio 2023, modificando il comma 98 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015, **proroga al 31 dicembre 2023** il credito di imposta per gli investimenti relativi all'acquisto di beni strumentali nuovi, quali macchinari, impianti e attrezzature varie, destinati a strutture produttive nelle Regioni del Mezzogiorno (Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo).

Tale credito di imposta compete nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità Regionale 2014-2020, come integrata dalla **Carta degli aiuti a finalità Regionale 2022-2027**.

Il credito di imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo in favore delle imprese operanti nelle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia è esteso **all'esercizio 2023** (cfr. art. 1, comma 185, della Legge n. 178/2020).

Si segnala, infine, che il comma 267 **proroga al 31 dicembre 2023** il credito di imposta per gli investimenti nelle **ZES<sup>20</sup>** (*Zone economiche speciali*), modificando l'art. 5, comma 2, primo periodo, del Decreto Legge n. 91/2017.

## Proroga dei termini di riversamento del credito di imposta per l'attività di ricerca e sviluppo - art. 1, commi 271-272

La disposizione - che modifica l'art. 5, comma 9, primo periodo, del Decreto Legge n. 146/2021 - **proroga al 30 novembre 2023** il termine previsto per il riversamento del credito di imposta per l'attività di ricerca e sviluppo.

<sup>20</sup> La ZES è definita come un'area geograficamente delimitata e chiaramente identificata, situata entro i confini dello Stato, costituita anche da aree non territorialmente adiacenti, purché presentino un nesso economico funzionale e che comprenda almeno un'area portuale con le caratteristiche stabilite dal Regolamento (UE) n. 1315 dell'11 dicembre 2013 del Parlamento Europeo e del Consiglio, sugli orientamenti dell'Unione per lo sviluppo della rete transeuropea dei trasporti (TEN-T).



## NOTA BENE

La procedura di riversamento spontaneo riguarda i soggetti che, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019 - hanno svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte **non** qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili, nell'accezione rilevante ai fini del credito di imposta.

L'accesso a tale procedura è in ogni caso **escluso** nei casi in cui il credito di imposta utilizzato in compensazione sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito di imposta.

I commi in commento modificano anche l'art. 23, comma 2, del Decreto Legge n. 73/2022, prevedendo che le **certificazioni** relative alle spese per attività di ricerca e sviluppo (i.e. sistema di certificazione relativo alle spese per investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative) possono essere richieste a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti in parola non siano state già constatate con processo verbale di constatazione.

## Modifiche al principio di derivazione rafforzata - art. 1, commi 273-275

L'estensione del principio di derivazione rafforzata alle poste contabilizzate a seguito della correzione di errori contabili si applica ai soli soggetti che sottopongono il proprio bilancio di esercizio a **revisione legale dei conti**, sussistendo gli altri presupposti di legge, sia con riferimento alle imposte sui redditi che all'IRAP.

Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del **22 giugno 2022** (i.e. data di entrata in vigore del Decreto Legge n. 73/2022).

Come chiarito nei lavori preparatori della Legge di Bilancio 2023, tale disposizione modifica "[...] la disciplina (articolo 8 del decreto-legge n. 73 del 2022) che ha esteso il cd. principio di derivazione rafforzata alle micro imprese. In particolare, l'articolo 8 - oggetto di modifica - ha previsto l'applicazione del cd. principio di derivazione rafforzata (secondo il quale la determinazione del reddito d'impresa a fini Ires è coerente con la rappresentazione contabile, in deroga alle norme del Testo Unico delle Imposte sui Redditi) alle

*microimprese che optano per la redazione del bilancio in forma ordinaria. Ha esteso poi l'applicazione del criterio di derivazione rafforzata alle poste contabilizzate a seguito della correzione di errori contabili, a condizione che non sia scaduto il termine per la dichiarazione integrativa".*

ASSONIME, nella Circolare n. **31** del 19 dicembre 2022, commenta la rilevanza fiscale delle poste contabili generate dal processo di correzione contabile<sup>21</sup>.

### **Soglie per l'accesso alla contabilità semplificata - art. 1, comma 276**

Tale comma **amplia** l'ambito operativo del regime di contabilità semplificata per le imprese minori, prevedendo che le soglie di ricavi da non superare nell'anno per usufruire della contabilità semplificata sono **500.000 Euro** per le imprese che esercitano attività di prestazione di servizi, e **800.000 Euro** per le imprese aventi a oggetto altre attività.

### **Proroga del credito di imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI - art. 1, comma 395**

La norma **proroga** al **31 dicembre 2023** il credito di imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle piccole e medie imprese (PMI)<sup>22</sup>, istituito dalla Legge n. 205/2017 (i.e. Legge di Bilancio 2018). Inoltre, l'importo massimo del credito è aumentato a **500.000 Euro**.

### **Beni strumentali "materiali 4.0": proroga dei termini di consegna - art. 1, comma 423**

È disposta la **proroga** al **30 settembre 2023** del regime del credito di imposta, previsto dalla Legge di

<sup>21</sup> Viene osservato che "In precedenza [...] il principio in questione si rendeva operante nei confronti delle imprese IAS adopter e delle imprese OIC compliant con la sola esclusione delle cd. microimprese, ossia delle imprese che non superano i limiti dimensionali di cui all'art. 2435 ter del c.c. Le microimprese continuavano ad essere soggette alle regole ordinarie del TUIR rimanendo perciò obbligate a tener conto del contenuto giuridico formale degli atti gestionali anche laddove fossero stati adottati criteri contabili differenti sotto il profilo della qualificazione, imputazione o classificazione dei relativi componenti reddituali (cd. derivazione giuridica). Con il citato art. 8 il principio di derivazione rafforzata viene esteso anche alle microimprese che optino per la redazione del bilancio in forma ordinaria [...]. Lo spirito di questa innovazione, come si evince dalla relazione illustrativa al decreto, è quello di rendere più agevole la determinazione dell'imponibile per le imprese che, pur avendo dimensioni ridotte, redigono comunque il bilancio nelle forme ordinarie senza avvalersi delle semplificazioni tipiche delle microimprese perché fanno parte di gruppi societari di maggiori dimensioni (come spesso accade per le holding). Tali imprese sono quindi ora abilitate ad attribuire una diretta rilevanza alle rappresentazioni di bilancio senza dover più far prevalere i profili giuridico formali delle operazioni gestionali, ove divergenti rispetto a tali rappresentazioni. In tal modo vengono eliminati gli oneri di compliance derivanti dall'esigenza di dover gestire questa divergenza tra criteri contabili e fiscali in doppio binario".

<sup>22</sup> Come definite dalla Raccomandazione 2003/361/CE della Commissione UE del 6 maggio 2003.

Bilancio 2021 (cfr. art. 1, comma 1057, della Legge n. 178/2020), a favore delle imprese che abbiano effettuato investimenti in **beni strumentali "materiali 4.0" nuovi**<sup>23</sup>, a condizione che il relativo ordine risulti accettato dal venditore entro il 31 dicembre 2022 e che entro tale data sia stato effettuato il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

### **Aiuti di Stato Covid e recupero degli aiuti corrisposti in eccedenza dei massimali - Art. 1, commi 595-602**

Tali commi disciplinano il recupero degli aiuti di Stato COVID-19 corrisposti in **eccedenza** rispetto ai massimali previsti nella **Sezione 3.1** del *Temporary Framework* - di cui alla Comunicazione C(2020)1863 della Commissione UE del 19 marzo 2020 -, con riferimento alle disposizioni introdotte durante il periodo pandemico a sostegno delle imprese del **settore turistico**<sup>24</sup>, di seguito elencate:

- artt. 182, comma 1<sup>25</sup>, e 183<sup>26</sup>, comma 2, del Decreto Legge 19 maggio 2020, n. 34 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 17 luglio 2020, n. 77);
- art. 79 del Decreto Legge 14 agosto 2020, n. 104 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 13 ottobre 2020, n. 126). Tale articolo prevede un credito di imposta per la riqualificazione e il miglioramento delle strutture ricettive turistico-alberghiere nella misura del **65%** dei costi sostenuti, per i due periodi di imposta successivi a quello in corso alla data del 31 dicembre 2019;
- art. 6-bis, commi 3 e 11, del Decreto Legge 28 ottobre 2020, n. 137 (convertito, con modificazioni, dalla Legge 18 dicembre 2020, n. 176), che rifinanzia il Fondo per le emergenze delle imprese e delle istituzioni culturali ed istituisce un Fondo per la valorizzazione delle grotte.

<sup>23</sup> Di cui all'Allegato A annesso alla Legge di Bilancio 2017 (Legge n. 232/2016).

<sup>24</sup> Con Decreto del Ministro del turismo, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, saranno stabilite le modalità di attuazione di tale disposizione.

<sup>25</sup> L'art. 182, comma 1, istituisce un Fondo destinato a sostenere le agenzie di viaggio e i tour operator, nonché le imprese turistico-ricettive, le agenzie di animazione per feste e villaggi turistici, le guide e gli accompagnatori turistici e le imprese, non soggette a obblighi di servizio pubblico, e delle relative leggi regionali di attuazione, esercenti, mediante autobus scoperti, le attività riferite al codice ATECO 49.31.00, danneggiate a seguito delle misure di contenimento del COVID-19.

<sup>26</sup> Tale articolo istituisce un Fondo per le emergenze delle imprese e delle istituzioni culturali.

## NOTA BENE

In caso di superamento dei citati massimali, l'importo dell'aiuto eccedente è **volontariamente** restituito dal beneficiario, comprensivo degli interessi di recupero (cfr. Regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione del 21 aprile 2004).

Nel caso di mancata restituzione volontaria dell'aiuto, il corrispondente importo è detratto dagli aiuti di Stato successivamente ricevuti dalla medesima impresa; a tale ammontare devono essere sommati gli interessi di recupero maturati fino alla data di messa a disposizione del nuovo aiuto.

In assenza di nuovi aiuti a favore dell'impresa beneficiaria, o nel caso in cui l'ammontare del nuovo aiuto non sia sufficiente a garantire il completo recupero, l'importo da recuperare deve essere effettivamente riversato.

Nel caso di restituzione dell'importo dell'aiuto eccedente il massimale spettante con le modalità sopra descritte non si applicano le sanzioni.

Ai fini dell'applicazione di tali disposizioni si applica la definizione di **impresa unica**, di cui alla normativa unionale.

## Credito di imposta per l'acquisto di materiali riciclati provenienti dalla raccolta differenziata - art. 1, commi 685-690

A tutte le imprese che acquistano prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta **differenziata** degli imballaggi in plastica, ovvero che acquistano imballaggi biodegradabili e compostabili secondo la normativa UNI EN 13432:2002, o derivati dalla raccolta differenziata della carta, dell'alluminio e del vetro è riconosciuto per ciascuno degli anni **2023** e **2024** un credito di imposta nella misura del **36%** delle spese sostenute e documentate per i predetti acquisti<sup>27</sup>.

Tale credito di imposta (utilizzabile esclusivamente in compensazione) è riconosciuto fino a un importo massimo annuale di **20.000 Euro** per ciascun beneficiario, nel limite massimo complessivo di spesa di

27 Con Decreto del Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica, di concerto con il Ministro delle imprese e del *made in Italy* e con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, da adottare entro centoventi giorni dal 1° gennaio 2023, saranno definiti i requisiti tecnici e le certificazioni idonee ad attestare la natura ecosostenibile dei prodotti e degli imballaggi secondo la vigente normativa UE e nazionale, e in coerenza con gli obiettivi di riciclaggio di materiali da imballaggio previsti dall'Allegato E alla parte quarta del Decreto Legislativo 3 aprile 2006, n. 152.



5 milioni di Euro per ciascuno degli anni 2024 e 2025; inoltre, è utilizzabile a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati effettuati gli acquisti dei prodotti sopra indicati.

LA PRESENTE CIRCOLARE CLIENTI RAPPRESENTA UNO STRUMENTO MERAMENTE INFORMATIVO, IL CUI CONTENUTO NON VA UTILIZZATO COME BASE PER EVENTUALI DECISIONI OPERATIVE.

PER ULTERIORI INFORMAZIONI, VI INVITIAMO AD INVIARE UN'EMAIL A: [UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM](mailto:UFFICIOSTUDI@STUDIOPIROLA.COM)