



20 GENNAIO 2023

## LE NOVITÀ FISCALI DELLA LEGGE DI BILANCIO 2023

Il 29 dicembre 2022 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la legge 29 dicembre 2022, n. 197, con entrata in vigore, salvo dove diversamente previsto, dal **1° gennaio 2023** (la “**Legge di Bilancio**”).

Di seguito sono riassunte talune delle **novità introdotte dalla Legge di Bilancio** in ambito **fiscale**.

### 1. **SUPERBONUS (art. 1, comma 894)**

La Legge di Bilancio ha apportato ulteriori modifiche alla disciplina del superbonus contenuta nell’art. 119 del DL 34/2020, da ultimo modificata dall’art. 9 del DL 18.11.2022 n. 176 (decreto c.d. “Aiuti-quater”).

Più in dettaglio, per effetto delle predette modifiche la riduzione dell’aliquota dal 110 al 90%, prevista a partire dal 2023 non trova applicazione con riferimento alle seguenti fattispecie:

- I. interventi diversi da quelli effettuati dai condomini per i quali, al 25 novembre 2022, risulta presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi dell’art. 119 co. 13-ter del DL 34/2020;
- II. interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l’esecuzione dei lavori risulta adottata in data antecedente alla data di entrata in vigore del DL 176/2022 (i.e. 19 novembre 2022) e a condizione che per tali interventi, alla data del 31 dicembre 2022, risulti effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA). La data della delibera dev’essere attestata con dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà rilasciata ai sensi dell’art. 47 del D.P.R. 445/2000, dell’amministratore o del condomino che ha presieduto l’assemblea;
- III. interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l’esecuzione dei lavori è arrivata tra la data di entrata in vigore del DL 176/2022 (19 novembre 2022) e il 24 novembre 2022, e a condizione che la Cila risulti presentata alla data del 25 novembre 2022. Anche per tale ipotesi la data della delibera dev’essere attestata con dichiarazione sostitutiva dell’atto di notorietà rilasciata ai sensi dell’art. 47 del D.P.R. 445/2000, dell’amministratore o del condomino che ha presieduto l’assemblea.
- IV. interventi di demolizione e ricostruzione degli edifici per i quali al 31 dicembre 2022 risulta presentata l’istanza per l’acquisizione del titolo abilitativo.



## 2. MODIFICHE AL REGIME FORFETTARIO (*art. 1, comma 54*)

A decorrere dal 1° gennaio 2023 al regime forfettario di cui all'art. 1 della L. 23 dicembre 2014, n. 190 vengono apportate le seguenti modifiche:

- (i) **Incremento del limite di ricavi e compensi**: il limite dei ricavi e compensi che consentono l'accesso al regime in commento è stato innalzato da Euro 65.000 ad Euro 85.000.
- (ii) **Fuoriuscita dal regime in corso d'anno**: è stata prevista l'introduzione di una "clausola antielusione" la quale prevede che nell'ipotesi in cui il limite di ricavi/compensi superi la soglia di 100.000 Euro, la fuoriuscita dal regime forfettario avvenga dal periodo d'imposta in corso e non, invece, da quello successivo. In tal caso, inoltre, sarà dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite.

Chi invece supererà la nuova soglia degli 85.000 Euro, restando al di sotto dei 100.000 Euro, cesserà di applicare il regime forfettario a partire dall'anno successivo (come già previsto dalla legislazione previgente).

## 3. "FLAT TAX" INCREMENTALE (*art. 1, commi da 55 a 57*)

È stata prevista la facoltà per i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfettario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, di applicare un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, con aliquota del **15%** su una base imponibile, comunque non superiore a **40.000 Euro**, pari alla differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo d'importo più elevato dichiarato nei periodi d'imposta dal 2020 al 2022.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva in commento è irrilevante ai fini della determinazione degli acconti per il periodo d'imposta 2024.

## 4. ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI E TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE (*art. 1, commi da 100 a 105*)

La Legge di Bilancio ha reintrodotta un incentivo fiscale, già previsto in passato, che consiste nella possibilità di assegnare/cedere taluni beni posseduti da società che svolgono attività commerciale ai propri soci, pagando un'**imposta sostitutiva dell'8%** (10,5% nel caso in cui le società da cui vengono assegnati/ceduti i beni risultino essere di comodo per almeno due anni nel triennio 2020-2022) sulla plusvalenza conseguita per effetto dell'assegnazione/cessione, in luogo delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

I beni della società che possono essere assegnati/ceduti in via agevolata sono:

- I. i beni immobili, ad eccezione di quelli strumentali per destinazione, con possibilità di utilizzare il rispettivo valore catastale, anziché il valore normale, ai fini del calcolo della plusvalenza.



II. i beni mobili registrati non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Le operazioni di assegnazione, cessione o trasformazione devono essere realizzate entro il 30 settembre 2023 e le imposte sostitutive devono essere versate dalle società interessate per il 60% entro la medesima data del 30 settembre 2023 e per il residuo 40% entro il 30 novembre 2023.

Ai fini delle imposte indirette, l'imposta di registro si applica in misura ridotta del 50% e le imposte ipotecaria e catastale sono applicate in misura fissa.

#### 5. ESTROMISSIONE DEI BENI DELLE IMPRESE INDIVIDUALI (*art. 1, comma 106*)

La Legge di Bilancio reintroduce la disciplina dell'estromissione agevolata dei beni immobiliari strumentali dal patrimonio dell'impresa individuale.

Possono beneficiare dell'agevolazione in commento gli imprenditori individuali che risultavano in attività sia alla data del 31 ottobre 2022 sia alla data del 1° gennaio 2023.

Il regime agevolativo in parola prevede:

- (i) l'assoggettamento della plusvalenza derivante dall'estromissione ad un'imposta sostitutiva pari all'**8%** che deve essere **corrisposta per il 60% entro il 30 novembre 2023 e per il rimanente 40% entro il 30 giugno 2024;**
- (ii) la possibilità di determinare la plusvalenza calcolandola in ragione del valore catastale dell'immobile anziché in base al suo valore normale.

Il regime agevolato in commento riguarda le estromissioni poste in essere tra il 1° gennaio 2023 e il 31 maggio 2023.

#### 6. RIDETERMINAZIONE DEI VALORI DI ACQUISTO DEI TERRENI E PARTECIPAZIONI (*art. 1, commi da 107 a 109*)

La Legge di Bilancio ha prorogato la facoltà di rideterminare il costo fiscale di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni detenuti al di fuori del regime di impresa di cui agli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 48, da un lato innalzando al 16% l'imposta sostitutiva dovuta per la rideterminazione e dall'altro estendendone l'applicazione anche alle partecipazioni negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione.

Per la rideterminazione dei predetti beni, posseduti alla data del 1° gennaio 2023, il valore da assumere, in luogo del costo o del valore di acquisto, è quello risultante dalla perizia giurata di stima che i soggetti interessati devono far redigere, entro il 15 novembre 2023, da un professionista abilitato (*e.g.*, da un dottore commercialista per le partecipazioni e da un ingegnere per i terreni).

Viene previsto, inoltre, che le plusvalenze e le minusvalenze riferite a titoli, quote o diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione possano essere rideterminate assumendo, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore



normale degli stessi determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a) del d.P.R. n. 917/1986 ("TUIR"), in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2022.

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato, tramite modello F24, entro il 15 novembre 2023 per l'intero ammontare, oppure in tre rate annuali di pari importo, a decorrere dal 15 novembre 2023, con applicazione di interessi nella misura del 3% annuo.

#### 7. **AFFRANCAMENTO DEI REDDITI DEGLI OICR (art. 1, commi da 112 a 114)**

L'art. 1 commi 112 - 113 della Legge di Bilancio consente di considerare realizzati i redditi disciplinati dall'art. 44 comma 1, lett. g) del TUIR e dall'art. 67 comma, 1 lett. c-ter) del TUIR e derivanti dalla cessione o dal rimborso di quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) a condizione che, su opzione del contribuente, sia assoggettata ad imposta sostitutiva del **14%** la differenza tra il valore delle quote o azioni rilevato dai prospetti periodici alla data del 31 dicembre 2022 e il costo o valore di acquisto o di sottoscrizione.

Per esercitare l'opzione, il contribuente deve rendere apposita comunicazione all'intermediario presso il quale è intrattenuto il rapporto di custodia, amministrazione, gestione di portafogli o altro stabile rapporto entro il 30 giugno 2023.

In assenza di rapporto di custodia, amministrazione, gestione di portafogli o altro stabile rapporto, l'opzione va esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2022 dal contribuente, che provvede al versamento dell'imposta sostitutiva entro il termine per il versamento delle imposte sui redditi.

L'opzione si applica "*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.

È esclusa, per espressa previsione di legge, la possibilità di esercitare l'opzione per i titoli detenuti in rapporti di gestione di portafogli per i quali è stata esercitata l'opzione per il c.d. "risparmio gestito" di cui all'art. 7 del d.lgs n. 461/1997.

#### 8. **AFFRANCAMENTO DEGLI UTILI DELLE PARTECIPATE A REGIME PRIVILEGIATO (art. 1 da 87 a 95)**

Viene introdotta la possibilità per i contribuenti che nell'ambito di **attività di impresa** detengono partecipazioni in società ed enti ubicati in particolare in **Stati a regime fiscale privilegiato**, di assoggettare gli utili e le riserve di utile non ancora distribuiti alla data del 1° gennaio 2023 e risultanti dal bilancio dei soggetti partecipati relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta 2021, ad imposta sostitutiva.



In caso di esercizio della **opzione**, gli utili così affrancati, una volta distribuiti, sono integralmente esclusi dalla formazione del reddito del soggetto partecipante, mentre di regola avrebbero concorso integralmente alla formazione del reddito del percipiente.

L'imposta sostitutiva prevede l'applicazione di un'aliquota del:

- **9%** per i soggetti IRES;
- **30%** per i soggetti IRPEF (sempreché svolgano attività di impresa);

Tali aliquote sono tuttavia ridotte del 3% qualora gli utili siano percepiti entro il termine di scadenza del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta 2023, e a condizione che gli stessi siano accantonati per almeno due esercizi in una specifica riserva di patrimonio netto.

#### 9. **REGIME DI DEDUCIBILITA' DEI COSTI "BLACK LIST" (art. 1, commi da 84 a 86)**

La Legge di Bilancio ha introdotto una nuova disciplina all'art. 110 del TUIR i **commi da 9-bis a 9-quinquies**.

Le nuove disposizione hanno lo scopo di reintrodurre talune limitazioni alla deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese e professionisti residenti, ovvero localizzati in Stati o territori considerati "non cooperativi" ai fini fiscali.

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 dell'Unione europea (attualmente si tratta di: American Samoa, Anguilla, Bahamas, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad and Tobago, Turks and Caicos Islands, US Virgin Islands e Vanuatu).

Per effetto delle modifiche in commento, i costi che non eccedono il valore normale sono deducibili *tout court* (senza la necessità di dimostrare l'effettivo interesse economico dell'operazione), mentre la quota di costo che eccede il valore normale risulta deducibile a fronte della dimostrazione dell'effettivo interesse economico dell'operazione.

La Legge di Bilancio ripristina inoltre, l'obbligo di separata indicazione dei costi nella dichiarazione dei redditi ed il rispettivo regime sanzionatorio di cui all'art. 8, co. 3-*bis*, del d.lgs. n. 471/1997 previsto per i casi di omessa o incompleta indicazione dei costi black list nella dichiarazione dei redditi (*i.e.*, sanzione amministrativa pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di Euro 500 ed un massimo di Euro 50.000).

#### 10. **TASSAZIONE DELLE PLUSVALENZE REALIZZATE DA SOGGETTI ESTERI (art. 1, commi da 96 a 99)**

Con le disposizioni in commento si è inteso assoggettare ad imposizione in Italia le plusvalenze realizzate da soggetti non residenti in occasione della cessione di partecipazioni, non negoziate in mercati regolamentati, il cui valore deriva per più del 50% direttamente o indirettamente da beni immobili situati in Italia.



In maggiore dettaglio, per effetto delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio è prevista la tassazione in Italia delle plusvalenze realizzate mediante la cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società ed enti non residenti se il loro valore per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia si considerano prodotti nel territorio dello Stato. La disposizione non trova applicazione in caso di cessione di titoli negoziati in mercati regolamentati.

Corrispondentemente, la Legge di Bilancio ha aggiunto il comma 5-*bis* all'art. 5 del d.lgs n. 461/1997, prevedendo l'assoggettamento a tassazione in Italia delle plusvalenze su partecipazioni in società italiane non qualificate e non negoziate in mercati regolamentati, se il loro valore per più della metà, deriva, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati nel territorio dello Stato.

Ai fini dell'applicazione di tali nuove disposizioni, per il calcolo della soglia di "prevalenza" non devono essere conteggiati i beni immobili "merce" (*i.e.*, quelli alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa) e quelli strumentali (*i.e.*, quelli usati direttamente nell'esercizio dell'impresa).

Sono escluse dalla disciplina in commento le plusvalenze realizzate dagli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) di diritto estero conformi alla direttiva 2009/65/CE del Parlamento europeo e del Consiglio, del 13 luglio 2009, e da OICR, non conformi alla citata direttiva 2009/65/CE, il cui gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della direttiva 2011/61/UE del Parlamento europeo e del Consiglio, dell'8 giugno 2011, istituiti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che consentono un adeguato scambio di informazioni.

## 11. INVESTMENT MANAGEMENT EXEMPTION (art. 1, comma 255)

Con la disposizione in commento è stata introdotta la c.d. "**Investment Management Exemption**" prevedendo puntualmente le condizioni in presenza delle quali non risulta configurabile una stabile organizzazione in Italia dei veicoli di investimento non residenti.

In particolare, sono state previste specifiche condizioni al soddisfacimento delle quali (i) si presume l'**indipendenza** dal veicolo di investimento non residente e (ii) **la sede fissa** d'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**.

Le predette condizioni sono:

- (i) il veicolo di investimento non residente e le relative controllate sono residenti o localizzati in uno Stato o territorio compreso nella c.d. **white list** di cui all'art. 11, comma 4, lettera c) del d.lgs. n. 239/1996;
- (ii) il veicolo di investimento non residente rispetti requisiti di **indipendenza** da stabilire con apposito decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;



- (iii) 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 di cui alla lettera a), **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 d'investimento non residente superiore al **25%**;
- (iv) al soggetto operante in Italia sia riconosciuta, per l'attività svolta nel territorio dello Stato, una remunerazione a valori di mercato supportata da documentazione idonea ai sensi dell'articolo 1, comma 6 del d.lgs. 471/1997.

## 12. **RIPRESA DEI VERSAMENTI SOSPESI PER IL SETTORE DELLO SPORT (art. 1, commi 160 e 161)**

Sono stati ulteriormente definiti i termini di scadenza del versamento delle ritenute alla fonte (comprese quelle dovute per addizionali regionali e comunali e per l'IVA) **già in precedenza prorogati al 22 dicembre 2022.**

In virtù delle disposizioni in commento, per le federazioni sportive nazionali, gli enti di promozione sportiva e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e che operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento, i predetti versamenti con scadenza il 22 dicembre 2022 sono comunque considerati tempestivi **se effettuati in un'unica soluzione entro il 29 dicembre 2022 ovvero in sessanta rate di pari importo.**

In tal senso, è considerato tempestivo e valido il pagamento effettuato:

- (i) sia in un'unica soluzione entro il **29 dicembre 2022,**
- (ii) sia in **60 rate mensili** di pari importo, con scadenza delle prime 3 rate **entro il 29 dicembre 2022** e delle successive entro l'ultimo giorno di ciascun mese. In tal caso, una maggiorazione del 3% sulle somme complessivamente dovute doveva essere versata contestualmente alla prima rata.

Il mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute nei termini prescritti comporta la decadenza dalla possibilità di beneficiare della rateazione, oltre all'applicazione delle ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

## 13. **DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI E DILAZIONE (art. 1, commi da 153 a 157 e comma 159)**

La Legge di Bilancio ha previsto la possibilità di **riduzione delle sanzioni dal 10% al 3%** sugli importi dovuti a seguito di ricezione di avvisi bonari emessi ai sensi dell'art. 36-*bis* del d.P.R. n. 600/1973 e dell'art. 54-*bis* del d.P.R. n. 633/1972 rispetto alle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021.

La predetta riduzione delle sanzioni si applica se le somme dovute vengono pagate entro i 30 giorni dal ricevimento della comunicazione dell'avviso bonario.



Analogamente, è prevista la possibilità di definire in via agevolata, con **riduzione delle sanzioni dal 10% al 3%**, gli avvisi bonari le cui rateazioni erano già in corso alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio, che possono essere definite col pagamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive.

Dal 1° gennaio 2023, il pagamento rateale delle somme dovute in relazione ai predetti avvisi bonari potrà sempre avvenire in 20 rate trimestrali, a prescindere dall'importo oggetto di rateazione.

14. **TERMINI DI NOTIFICA DELLE CARTELLE DI PAGAMENTO (art.1, comma 158)**

Sono prorogati di un anno (al 31 dicembre 2024), con riferimento alle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, i termini di decadenza previsti per la notificazione delle cartelle di pagamento, dall'articolo 25, comma 1, lettera a) del d.P.R. n. 602/1973.

15. **TERMINI DI NOTIFICA DEGLI ATTI DI CONTESTAZIONE DELLE SANZIONI (art. 1, comma 171)**

Ai sensi dell'art. 20, comma 1 del d.lgs. n. 472/1997 l'atto di contestazione della sanzione va ordinariamente notificato, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello di commissione della violazione cui si riferisce.

In merito alle **violazioni formali** commesse sino al 31 ottobre 2022, oggetto di un processo verbale di constatazione, il predetto termine di decadenza è prorogato di 2 anni.

16. **CONTRIBUTO DI SOLIDARIETA' PER IL CARO ENERGIA (art. 1, commi da 115 a 121)**

Al fine di contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe nel settore energetico per le imprese e i consumatori è stato: (i) istituito, **per l'anno 2023**, un contributo di solidarietà, sotto forma di prelievo temporaneo; (ii) modificato l'ambito soggettivo di applicazione del contributo relativo all'**anno 2022**.

**Soggiacciano al contributo straordinario per il 2023 i soggetti che:**

- (i) esercitano nel territorio dello Stato, per la successiva vendita dei beni, l'attività di produzione di energia elettrica;
- (ii) esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale;
- (iii) rivendono energia elettrica, gas metano e gas naturale;
- (iv) producono, distribuiscono e commerciano prodotti petroliferi;
- (v) 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 dell'Unione europea (collettivamente, le "**Attività Rilevanti**").

Il contributo straordinario è dovuto se almeno il 75% dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 deriva dalle attività sopra elencate.





Sono esclusi i soggetti che svolgono l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio di energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti, nonché le piccole e microimprese che esercitano l'attività di commercio al dettaglio di carburante.

Il contributo di solidarietà è determinato applicando un'aliquota pari al 50% all'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini IRES in relazione al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi determinati ai fini IRES nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022.

L'ammontare dovuto non può comunque essere superiore al 25% del patrimonio netto del soggetto passivo alla data di chiusura dell'esercizio relativo al periodo di imposta 2021.

Il contributo, per espressa previsione normativa, non è deducibile ai fini IRES e IRAP e deve essere versato entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023.

#### **Contributo straordinario per il 2022:**

Viene modificato l'**art. 37 del d.l. n. 21/2022**, prevedendo che il contributo sia dovuto dai soli contribuenti il cui volume di affari dell'anno 2021 sia derivato per almeno il 75% da Attività Rilevanti.

Viene inoltre stabilito che **non concorrono** alla formazione della **base imponibile del contributo straordinario per il 2022:**

- a) 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 che svolgono Attività Rilevanti;
- b) 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 dell'IVA.

#### **17. CREDITO DI IMPOSTA PER LA QUOTAZIONE DELLE PMI (art. 1, comma 395)**

Con la Legge di Bilancio è stato prorogato fino al 31 dicembre 2023 il riconoscimento di un credito d'imposta pari al 50% dei costi di consulenza sostenuti per la quotazione delle PMI, come definite dalla Raccomandazione UE 2003/361/CE.

L'importo massimo del bonus fiscale è stato incrementato da 200.000 Euro a 500.000 Euro.

#### **18. REGOLARIZZAZIONE BONUS RICERCA E SVILUPPO (art. 1, commi 271 e 272)**

La legge di Bilancio ha ulteriormente prorogato dal 31 ottobre 2023 al 30 novembre 2023 il termine per la presentazione della domanda di riversamento spontaneo del credito d'imposta per ricerca e sviluppo indebitamente compensato, introdotta dall'art. 5 commi da 7 a 12 del d.l. n. 146/2021.



Per effettuare la regolarizzazione il contribuente deve in ogni caso presentare una richiesta all'Agenzia delle Entrate, predisposta utilizzando l'apposito modello approvato con il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate 1 giugno 2022 n. 188987 e procedere al riversamento del credito, che non può avvenire mediante la compensazione di crediti ex art. 17 del d.lgs. n. 241/1997.

Rispetto alle certificazioni attestanti la qualificazione degli investimenti, è stato previsto che le stesse possono essere richieste a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta cui si riferiscono non siano già state constatate con processo verbale di constatazione.

#### 19. **RAVVEDIMENTO SPECIALE DELLE VIOLAZIONI TRIBUTARIE (art. 1, commi da 174 a 178)**

Con le disposizioni in commento è stata prevista la possibilità di avvalersi di uno speciale ravvedimento per le violazioni riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti.

Lo speciale ravvedimento in parola si differenzia dall'ordinario ravvedimento operoso per la circostanza che le sanzioni sono ridotte a 1/18 del minimo e per la possibilità di versamento in 8 rate trimestrali di pari importo.

Sia il pagamento delle somme dovute (o della prima rata) sia la rimozione della violazione (ad esempio tramite dichiarazione integrativa) devono avvenire entro il termine perentorio del 31 marzo 2023.

Resta esclusa la possibilità di avvalersi dello speciale ravvedimento in commento per (i) le violazioni in merito alle quali sia stato già notificato il relativo atto impositivo o comunicazione bonaria da controllo formale, (ii) l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato (*i.e.*, le violazioni in tema di quadro RW), e (iii) le dichiarazioni omesse.

#### 20. **SANATORIA DELLE IRREGOLARITA' FORMALI (art. 1, commi da 166 a 173)**

La Legge di Bilancio prevede la possibilità di sanare gli errori formali commessi sino al 31.10.2022.

Più in dettaglio, si tratta di violazioni: i) non rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile delle imposte sui redditi, IVA e IRAP; e ii) che non incidono sulla liquidazione o sul versamento del tributo.

La sanatoria si perfeziona:

- i. con il versamento degli importi, pari a 200 Euro per tutte le violazioni commesse in ciascun periodo d'imposta, da eseguirsi eventualmente in due rate di pari importo entro il 31.3.2023 e il 31.3.2024;
- ii. con la rimozione della violazione.

Dalla regolarizzazione sono escluse le violazioni contenute in atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni divenuti definitivi all'1.1.2023.



21. **DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI ATTI DEL PROCEDIMENTO DI ACCERTAMENTO (art. 1, commi da 179 a 185)**

L'articolo 1, ai commi da 179 a 185, consente di definire con modalità agevolate gli atti del procedimento di accertamento adottati dall'Agenzia delle Entrate, purché non impugnati e per i quali non siano decorsi i termini per presentare ricorso, nonché quelli notificati dall'Agenzia delle entrate entro la data del 31 marzo 2023.

Più in dettaglio sono previste sanzioni ridotte, **da un terzo a un diciottesimo del minimo previsto dalla legge**, per gli accertamenti con adesione relativi a:

- i. avvisi di accertamento emessi sulla base di processi verbali di constatazione consegnati entro il 31.3.2023;
- ii. avvisi di accertamento emessi sulla base di inviti ex art. 5-ter del DLgs. 218/97 notificati entro il 31.3.2023;
- iii. avvisi di accertamento notificati sino al 31.3.2023;
- iv. avvisi di accertamento non impugnati e ancora impugnabili all'1.1.2023.

Per la definizione degli avvisi di accertamento e degli avvisi di recupero dei crediti di imposta, si deve trattare, alternativamente, di:

- i. atti non impugnati e ancora impugnabili all'1.1.2023;
- ii. atti notificati sino al 31.3.2023.

Le norme consentono inoltre, di definire in **acquiescenza** gli avvisi di accertamento, di rettifica e quelli di liquidazione, non impugnati e ancora impugnabili, nonché quelli notificati fino al 31 marzo 2023, con analogia riduzione sanzionatoria a un diciottesimo delle sanzioni irrogate.

La medesima riduzione delle sanzioni è applicata nel caso di acquiescenza agli atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili, in tal caso con pagamento degli interessi.

Il pagamento di tutte le somme o della prima rata deve avvenire entro i 20 giorni successivi alla sottoscrizione dell'accordo (in caso di adesione) o entro i termini per il ricorso (per la definizione degli accertamenti e degli avvisi di recupero).

Le somme dovute possono essere anche dilazionate in un massimo di **20 rate trimestrali** di pari importo, con applicazione degli **interessi al saggio legale per le rate successive alla prima**.

Non è ammessa la compensazione.

22. **REGOLARIZZAZIONE DEGLI OMESSI VERSAMENTI DA ISTITUTI DEFLATTIVI DEL CONTENZIOSO (art. 1, commi da 219 a 221)**

La Legge di Bilancio ha previsto la facoltà di regolarizzare l'omesso o carente versamento delle rate successive alla prima dovute a seguito di accertamento con adesione, acquiescenza, mediazione e conciliazione giudiziale scadute alla data di entrata in vigore della



Legge di Bilancio e per le quali non è stata ancora notificata la cartella di pagamento o l'atto di intimazione.

Per perfezionare la procedura, occorre versare entro il 31 marzo 2023 la sola imposta, in un'unica soluzione o in un massimo di venti rate trimestrali, aggiungendo gli interessi legali dal giorno successivo alla scadenza della prima rata.

In caso di mancato perfezionamento, gli importi residui (imposta, interessi e sanzioni) sono iscritti a ruolo, con applicazione della sanzione ordinaria sull'imposta ancora dovuta.

### 23. **DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE (art. 1, commi da 186 a 205)**

La procedura consente di definire le liti in cui è parte l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli pendenti al 1° gennaio 2023 (data di entrata in vigore della Legge di Bilancio).

Più in dettaglio la procedura prevede la presentazione di un'apposita domanda entro il 30 giugno 2023 e il pagamento di un importo pari al valore della controversia.

Il costo della definizione varia a seconda del grado e dell'esito del giudizio.

In Particolare:

- i. Se il ricorso è iscritto in primo grado la controversia può essere definita con il pagamento del 90 per cento dell'imposta;
- ii. se l'Agenzia fiscale è rimasta soccombente in primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 40% delle imposte, con stralcio di sanzioni e interessi;
- iii. se l'Agenzia fiscale è rimasta soccombente in secondo grado (non rileva che in primo grado abbia vinto o perso), la controversia può essere definita con il pagamento del 15% delle imposte con stralcio di sanzioni e interessi;
- iv. se il processo pende in Cassazione all'1.1.2023 e l'Agenzia fiscale è rimasta per intero soccombente in tutti i pregressi gradi di giudizio, la controversia può essere definita con il pagamento del 5% delle imposte (in alternativa a tale modalità di definizione delle liti pendenti in Cassazione, resta ferma la possibilità per il contribuente di fruire della definizione agevolata di cui all'articolo 5 della legge 31 agosto 2022, n. 130).

Se, invece, il contribuente, in primo o in secondo grado, oppure in tutti e due i gradi, è risultato soccombente, occorre pagare per intero le imposte, fruendo dello stralcio di "soli" sanzioni e interessi.

Se la lite riguarda esclusivamente sanzioni non collegate al tributo la controversia può essere definita con il pagamento:

- del 15% delle sanzioni in caso di vittoria del contribuente (senza distinzione tra primo e secondo grado);
- del 40% negli altri casi (anche quando il contribuente è risultato soccombente in giudizio, e non si è formato il giudicato).



Per definire la lite occorre presentare domanda entro il 30.6.2023 e versare gli importi dovuti (oppure la prima rata). Gli anzidetti importi, ove superiori ad 1.000,00 euro, possono essere versati in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo, con decorrenza dal 1° aprile 2023 e da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno 2023, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dalla data del versamento della prima rata.

È escluso che il pagamento del *quantum* dovuto possa avvenire tramite compensazione orizzontale, ex art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Per ogni controversia, quindi per ogni atto impugnato, va presentata una domanda autonoma.

Dalle somme da versare per effetto della definizione si scomputano quelle già corrisposte per effetto della riscossione frazionata, ma, in nessun caso, si ha diritto al rimborso.

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

#### 24. **CONCILIAZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE (art. 1, commi da 206 a 212)**

In alternativa alla definizione agevolata delle controversie tributarie, le liti pendenti al 1° gennaio 2023 innanzi alle Corti di Giustizia tributaria di primo e secondo grado in cui è parte l’Agenzia delle entrate, aventi a oggetto atti impositivi, possono essere risolte con un accordo conciliativo.

L'accordo conciliativo va sottoscritto entro il 30 giugno 2023 e determina la riduzione delle sanzioni ad un diciottesimo del minimo. Gli importi dovuti vanno versati nei venti giorni successivi alla sottoscrizione dell’accordo, e il pagamento può essere dilazionato in un massimo di venti rate trimestrali di uguale importo, maggiorate degli interessi legali calcolati dal giorno successivo al pagamento della prima rata. Se si omette il pagamento dell’intera cifra o di una rata, inclusa la prima, entro la scadenza della successiva, si decade dal beneficio e le somme residue sono iscritte a ruolo, con applicazione della sanzione ordinaria aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Non è ammessa la compensazione.

#### 25. **RINUNCIA AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE IN CASSAZIONE (art. 1, commi da 213 a 218)**

I contribuenti possono beneficiare di una rinuncia agevolata ai processi pendenti in Cassazione alla data di entrata in vigore della Legge di bilancio (1.1.2023) in cui è parte l’Agenzia delle Entrate, aventi ad oggetto atti impositivi.

La rinuncia agevolata si concretizza in una rinuncia al ricorso principale o incidentale che segue l’accordo con l’Agenzia delle Entrate.

La rinuncia deve essere formalizzata entro il 30.6.2023 si perfeziona firmando l’accordo e pagando tutto il dovuto nei successivi venti giorni.



Per effetto della rinuncia le sanzioni sono ridotte a 1/18 del minimo. Non è previsto il pagamento rateale e non è ammessa la compensazione.

## 26. **ROTTAMAZIONE DEI RUOLI (art. 1, commi da 231 a 252)**

La disposizione normativa in commento consente al contribuente di estinguere i debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022, con stralcio in *toto* (a) delle sanzioni amministrative, (b) degli interessi, (c) degli interessi di mora e (d) e delle somme maturate a titolo di aggio, versando, dunque le sole imposte e le somme maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento.

Il contribuente può fruire della “rottamazione”, presentando apposita domanda entro il 30 aprile 2023, con modalità telematiche che saranno rese disponibili dall’Agente della Riscossione entro il prossimo 21 gennaio 2023.

Entro il 30 giugno 2023, l’Agente della Riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la suddetta domanda l’ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della “rottamazione”, nonché quello delle singole rate e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse

Il pagamento delle somme dovute dal contribuente può essere effettuato (a) in unica soluzione, entro il 31 luglio 2023, ovvero (b) in diciotto rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute ai fini della “rottamazione”, con scadenza rispettivamente il 31 luglio e il 30 novembre 2023 e le restanti, di pari ammontare, con scadenza il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024. Sugli importi dilazionati sono dovuti, dall’1.8.2023, gli interessi al tasso del 2% annuo.

È escluso che il pagamento del *quantum* dovuto possa avvenire tramite compensazione orizzontale, ex art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

La “rottamazione” è fruibile:

- i. dai debitori che non hanno presentato domanda per le precedenti rottamazioni;
- ii. dai debitori che hanno aderito alle pregresse rottamazioni di cui all’art. 6 del DL 193/2016 o all’art. 3 del DL 119/2018 e sono decaduti per non aver pagato le rate;
- iii. dai debitori che hanno fruito del c.d. saldo e stralcio degli omessi versamenti ex L. 145/2018 e sono decaduti per non aver pagato le rate.

Non è possibile usufruire della rottamazione per le seguenti fattispecie:

- i. risorse proprie tradizionali dell’UE (dazi e diritti doganali);
- ii. IVA riscossa all’importazione;
- iii. somme dovute a seguito di recupero di aiuti di Stato dichiarati incompatibili con la normativa dell’Unione europea;
- iv. crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti;



- v. multe, ammende e sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- vi. sanzioni amministrative per violazioni del Codice della strada;
- vii. Casse di previdenza private

Una volta presentata la domanda, l'Agenda delle Entrate Riscossione non può avviare azioni esecutive né disporre fermi amministrativi e ipoteche, fatto salvo quelle già adottate alla data di presentazione della domanda.

## 27. NORME IN MATERIA DI CRIPTO ATTIVITA' (art. 1, commi da 126 a 147)

La Legge di Bilancio ha introdotto una specifica disciplina fiscale afferente alle cripto-attività, colmando, dunque, il vuoto normativo esistente in materia. Il Legislatore, recependo, di fatto, quanto sancito (a) dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea nelle quali i giudici unionali hanno precisato che le operazioni relative a valute non tradizionali costituiscono **operazioni finanziarie** e (b) quanto sancito dagli Ermellini con la sentenza 44378/2022 i quali hanno ritenuto che la valuta virtuale deve essere considerata **strumento di investimento**, disciplinato dalle norme in tema di intermediazione finanziaria, ha "sviluppato" la disciplina fiscale in commento nel contesto di quanto affermato dai Giudici.

Nello specifico, è stata introdotta la lett. c-*sexies* al comma 1 dell'art. 67 del TUIR, la quale prevede che siano considerati redditi diversi di natura finanziaria: *"le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attività, comunque denominate, non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta"*. Non costituisce – più – fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra cripto-attività aventi le medesime caratteristiche e funzioni.

Il nuovo comma 9-*bis* dell'art. 68 del TUIR, prevede che le suddette **plusvalenze** siano determinate in base alla differenza tra (a) il corrispettivo percepito, o il valore normale delle attività permutate e (b) il costo o valore di acquisto delle stesse. Eventuali eccedenze di minusvalenze risultanti nella dichiarazione dei redditi, possono essere portate in compensazione con future plusvalenze della medesima natura, per quattro periodi d'imposta.

Viene inoltre stabilito che anche le minusvalenze afferenti ad operazioni su cripto-attività realizzate prima del 1° gennaio 2023, possano essere portate in compensazione con future plusvalenze della medesima natura, per quattro periodi d'imposta.

A tale proposito, si ricorda che, fino a prima dell'entrata in vigore della Legge di Bilancio, la prassi dell'Amministrazione Finanziaria considerava i redditi ritratti dalla gestione di cripto-attività alla stregua di quelli ritratti dalla gestione di valuta estera. Pertanto, le minusvalenze realizzate fino al periodo d'imposta 2022, afferenti alle cripto-attività, potranno essere unicamente compensate con plusvalenze di cui all'art. 68, comma 5 del TUIR, in cui non sono incluse le "nuove" plusvalenze realizzate dalla gestione di cripto-attività.

I redditi derivanti dalla gestione delle cripto-attività, di cui all'art. 67 co. 1, nuova lett. c-*sexies* del TUIR, saranno soggetti ad applicazione dell'imposta sostitutiva del 26% prevista dall'art. 5 del D.lgs. 461/97. È inoltre possibile optare per l'applicazione del c.d. "risparmio



amministrato” e “risparmio gestito” ex artt. 6 e 7 del D.Lgs. 461/1997 con riferimento alla “nuova” categoria reddituale in commento.

### **Rideterminazione del valore di acquisto delle cripto-attività possedute alla data del 1° gennaio 2023 (art. 1, commi da 133 a 137)**

Può essere assunto come valore di acquisto delle cripto-attività possedute al 1° gennaio 2023, il loro “valore di mercato”, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 14%, da versarsi entro il prossimo giugno 2023 in un’unica soluzione oppure in tre rate di pari importo (sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi in misura pari al 3%). Ove anche a seguito della rivalutazione in commento dovessero emergere minusvalenze, queste non sarebbero “compensabili” ai sensi di quanto disposto dal comma 9-bis dell’articolo 68 del TUIR.

### **Regolarizzazione delle cripto-attività (art. 1, commi da 138 a 143)**

Le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate residenti in Italia che, alla data del 31 dicembre 2022, non hanno indicato nella propria dichiarazione dei redditi la consistenza delle cripto-attività possedute e gli eventuali redditi scaturenti dalla gestione delle predette cripto-valute:

- (i) Nell’ipotesi in cui dalla gestione delle cripto-valute non siano scaturiti redditi, possono regolarizzare la propria posizione mediante la presentazione di una apposita istanza indicando le attività detenute al termine di ciascun periodo d’imposta e versando una sanzione ridotta dello 0,5% da scontarsi sul valore delle attività non dichiarate per ciascun periodo d’imposta interessato;
- (ii) Nell’ipotesi, invece, in cui dalla gestione delle cripto-valute siano scaturiti redditi, possono regolarizzare la propria posizione mediante la presentazione di una apposita istanza indicando le attività detenute al termine di ciascun periodo d’imposta, versando (a) una sanzione ridotta dello 0,5% da scontarsi sul valore delle attività non dichiarate per ciascun periodo d’imposta interessato e (b) di una “imposta sostitutiva” sui redditi pari al 3,5% del valore delle attività detenute al termine di ciascun anno, o al momento del realizzo;

### **Applicazione dell’imposta di bollo e IVAFE alle cripto-attività (art. 1, commi da 144 a 147)**

Dal 1° gennaio 2023 anche le cripto-attività sono soggette all’imposta di bollo e all’IVAFAE nella misura del 2 per mille annuo del relativo valore.

L’IVAFAE è dovuta, in luogo dell’imposta di bollo, nel caso in cui le cripto-attività siano detenute presso intermediari non residenti o archiviate su chiavi USB, personal computer e smartphone.

CONTATTI  
**Team Tax**  
tax@lcalex.it