



NEWSLETTER
29 dicembre 2022

Principali novità fiscali contenute nella Legge di Bilancio 2023

In data odierna, il Senato della Repubblica ha approvato il disegno di Legge relativo al “*Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025*” (“**Legge di Bilancio 2023**”); di seguito un sintetico esame di alcune delle più rilevanti disposizioni di carattere tributario ivi contenute.

Indice

Commi 2 – 9: Credito d’imposta in favore delle imprese per l’acquisto di energia elettrica e gas naturale	2
Commi 10 e 894: Modifiche al c.d. Superbonus.....	3
Commi 30 – 40: Attuazione del Regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio del 6 ottobre 2022, relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell’energia	4
Comma 54: Modifiche al regime forfetario	5
Commi 55 – 57: <i>Flat tax</i> incrementale	6
Commi 58 – 62: Detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di alimenti e bevande.....	6
Comma 63: Riduzione dell’imposta sostitutiva applicabile ai premi di produttività dei lavoratori dipendenti	6
Comma 64: Differimento dell’entrata in vigore di <i>sugar tax</i> e <i>plastic tax</i>	6
Commi 65 – 69: Ammortamento fabbricati strumentali nel settore commerciale	7
Commi 77 – 79: Norma imposta sostitutiva AVS-LPP Svizzera.....	7
Commi 84 – 86: Disposizioni in materia di indeducibilità dei costi da operazioni intercorse con imprese localizzate in paesi o territori non cooperativi	8
Commi 87 – 95: Imposta sostitutiva sulle riserve di utili	9
Commi 96 – 99: Disposizioni in materia di tassazione delle plusvalenze realizzate da soggetti esteri ...	9
Commi 100 – 106: Assegnazione agevolata ai soci ed estromissione dei beni dalle imprese individuali	10
Commi 107 – 110: Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e partecipazioni.....	10

Commi 112 – 114: Affrancamento quote di OICR e polizze assicurative.....	11
Commi 115 – 121: Contributo di solidarietà sulla produzione di energia elettrica e gas.....	12
Commi 126 – 130: Tassazione delle operazioni su cripto-attività.....	13
Commi 131 – 132: Valutazione cripto-attività.....	14
Commi 133 – 137: Rideterminazione del valore delle cripto-attività.....	14
Commi 138 – 143: Regolarizzazione delle cripto-attività.....	15
Commi 144 – 147: Imposta di bollo sulle cripto-attività.....	15
Commi 148 – 150: Rafforzamento del presidio preventivo connesso all’attribuzione e all’operatività delle partite IVA.....	15
Comma 151: Vendita di beni tramite piattaforme digitali.....	16
Comma 152: Sanzioni per operazioni inesistenti in regime di inversione contabile.....	16
Commi 153 – 159: Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni.....	17
Commi 166 – 173: Regolarizzazione irregolarità formali.....	17
Commi 174 – 178: Ravvedimento speciale delle violazioni tributarie.....	17
Commi 179 – 185: Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento.....	18
Commi 186 – 205: Definizione agevolata delle controversie tributarie.....	18
Commi 205 – 212: Conciliazione agevolata delle controversie tributarie.....	19
Commi 213 – 218: Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione.....	19
Commi 219 – 221: Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo/ mediazione e conciliazione giudiziale.....	19
Commi 222 – 230: Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione.....	20
Commi 231 – 252: Definizione agevolata dei carichi affidati all’Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022.....	20
Comma 255: Modifiche all’articolo 162 del d.p.R n. 917 del 1986 per l’implementazione in Italia della c.d. <i>Investment Management Exemption</i>	21
Commi 273 – 274: Applicazione del principio di c.d. “derivazione rafforzata” alla correzione degli errori contabili.....	22
Commi 396 – 401: Credito d’imposta per le fondazioni bancarie.....	22
Comma 423: Proroga credito d’imposta per i “beni materiali 4.0”.....	23

* * *

Commi 2 – 9: Credito d’imposta in favore delle imprese per l’acquisto di energia elettrica e gas naturale

La norma, in continuità con le misure adottate con il d.L. n. 176/2022 (“**Decreto Aiuti-quater**”), rafforza le misure per le imprese per l’acquisto di energia elettrica e gas, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti.

In particolare, per le imprese c.d. “energivore” di cui al d.M. 21 dicembre 2017, qualora i costi della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del quarto trimestre 2022, abbiano subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento relativo al medesimo periodo dell’anno 2019 (anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati

dall'impresa) è riconosciuto un contributo sotto forma di credito d'imposta, pari al 45 per cento dei costi sostenuti per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2023.

Inoltre, per le imprese c.d. "gasivore", qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato sulla base della media del quarto trimestre 2022 dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici ("GME"), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo periodo dell'anno 2019, è riconosciuto un contributo straordinario sotto forma di credito d'imposta pari al 45 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas consumato nel primo trimestre solare del 2023 per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

Per le imprese diverse dalle "energivore", dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, è riconosciuto un credito d'imposta per l'acquisto della componente energetica effettivamente utilizzata, pari al 35 per cento della spesa sostenuta nel primo trimestre dell'anno 2023, a condizione che il prezzo per l'acquisto della componente energetica, calcolato sulla base della media riferita al quarto trimestre 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Per le imprese diverse dalle "gasivore", è riconosciuto un credito d'imposta pari al 45 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del gas consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, a condizione che il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato sulla base della media riferita al quarto trimestre 2022 dei prezzi di riferimento del MI-GAS pubblicati dal GME, abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Tali crediti d'imposta sono: (i) cumulabili con altre agevolazioni aventi ad oggetto i medesimi costi, a condizione che non si superi il costo sostenuto; e (ii) cedibili, solo per intero, 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 a favore di banche e intermediari finanziari o imprese di assicurazioni autorizzate ad operare in Italia.

Da ultimo, è prevista la proroga al 31 dicembre 2023 del termine inizialmente previsto al 30 giugno 2023 (dal decreto *Aiuti-quater*) per l'utilizzo in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del d.Lgs. n. 241/1997, dei crediti d'imposta riconosciuti per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale.

Commi 10 e 894: Modifiche al c.d. Superbonus

Il comma in esame apporta alcune modifiche alla disciplina del c.d. Superbonus di cui all'art. 119 del d.L. n. 34/2020. In particolare:

- (i). viene prevista la possibilità per ONLUS, organizzazioni di volontariato ed APS, di cui alla lettera *d-bis*) dell'art. 119, comma 9, d.L. n. 34/2020, di godere dell'agevolazione anche in relazione agli interventi realizzati in aree o strutture non pertinentziali, anche di proprietà di terzi, diverse dagli immobili ove sono realizzati gli interventi agevolati dalla disciplina stessa, sempre che questi ultimi siano situati all'interno di centri storici soggetti ai vincoli di natura culturale (i.e. immobili di interesse pubblico) e/o paesaggistica (i.e. aree tutelate per legge);

- (ii). sono modificati i termini di applicazione delle disposizioni dell'art. 9 del Decreto Aiuti-*quater*, che hanno ridotto, per le spese sostenute nel 2023, la percentuale di detrazione dal 110 al 90 per cento. In estrema sintesi, in ragione del comma 894 in esame, non trova applicazione la disciplina del Decreto *Aiuti-quater*, continuando ad utilizzarsi l'aliquota del 110 per cento per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2023, nei seguenti specifici casi:
- a) interventi diversi da quelli effettuati dai condomini per i quali, alla data del 25 novembre 2022, risulti presentata la CILA, di cui all'art. 119, comma 13-*ter*, del d.L. n. 34/2020;
 - b) interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulti adottata in data antecedente al 18 novembre 2022, sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata ai sensi dell'articolo 47 del d.p.R. n. 445/2000, dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condomini non vi abbiano provveduto, dal condomino che ha presieduto l'assemblea, e a condizione che per tali interventi, alla data del 31 dicembre 2022, risulti presentata la predetta CILA;
 - c) interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulti adottata tra il 18 ed il 24 novembre 2022, sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata ai sensi dell'articolo 47 del d.p.R. n. 445/2000, dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condomini non vi abbiano provveduto, dal condomino che ha presieduto l'assemblea, e a condizione che per tali interventi, alla data del 25 novembre 2022, risulti presentata la CILA;
 - d) interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, per i quali alla data del 31 dicembre 2022 risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

Commi 30 – 40: Attuazione del Regolamento (UE) 2022/1854 del Consiglio del 6 ottobre 2022, relativo a un intervento di emergenza per far fronte ai prezzi elevati dell'energia

Le disposizioni sono funzionali a dare piena attuazione al contenuto del Regolamento (UE) 2022/1854 emanato per far fronte alla crisi energetica in corso e attraverso il quale, in estrema sintesi:

- (i). è stata disciplinata l'applicazione da parte degli Stati Membri di un tetto massimo di 180 euro/MWh ai ricavi di mercato dei produttori o dei loro intermediari, ottenuti dalla produzione e dalla vendita di energia elettrica da diverse fonti di energia;
- (ii). è stato previsto altresì che gli Stati Membri devono impiegare i ricavi eccedenti derivanti dall'applicazione del predetto tetto al fine di finanziare misure che possano supportare clienti finali di energia elettrica in modo da rendere meno gravosi gli effetti su questi ultimi dell'innalzamento del prezzo dell'energia elettrica.

Essendo questi gli obiettivi individuati dai vertici comunitari, con i commi 30, 31 e 32 della norma in commento, viene disciplinata, più nel dettaglio, l'applicazione del c.d. "meccanismo di compensazione a una via", in forza del quale, con riferimento all'energia immessa nella rete dagli impianti destinatari della misura, il GSE svolge un calcolo per accertare l'ammontare dell'eventuale differenza tra il tetto ai ricavi fissato a 180 euro/MWh (ovvero ad un valore più elevato determinato dall'ARERA in considerazione dei costi di investimento e di esercizio e di un'equa remunerazione degli investimenti) e un prezzo di mercato pari alla media mensile (determinata diversamente a seconda che gli impianti siano programmabili o non programmabili) del prezzo zonale orario di mercato. Come chiarito dal successivo comma 33, l'accertamento di una differenza negativa tra i predetti valori riconosce al GSE il diritto a richiedere la restituzione dell'importo.

A valle dell'applicazione di tale meccanismo, il comma 37 prevede che i proventi derivanti dalle restituzioni effettuate in favore del GSE restano acquisiti all'erario fino a concorrenza dell'importo complessivo di 1.400 milioni di euro, con la precisazione per cui le eventuali maggiori somme devono essere riassegnate ad un apposito Fondo avente il precipuo scopo di finanziare l'adozione delle misure di supporto ai consumatori finali individuate dal Regolamento comunitario.

Ai sensi del comma 37, il meccanismo descritto nei commi precedenti non si applica:

- all'energia prodotta da impianti di potenza fino a 20 kW;
- all'energia oggetto di contratti di fornitura conclusi prima del 1° dicembre 2022, purché le condizioni di tali contratti non siano collegate all'andamento dei prezzi dei mercati *spot* dell'energia (limitatamente alla durata di tali contratti) e prevedano un prezzo medio, comunque, non superiore al tetto previsto;
- all'energia oggetto di contratti di ritiro da parte del GSE ad un prezzo non superiore al tetto previsto;
- agli impianti a fonti rinnovabili che producono energia elettrica condivisa nell'ambito delle comunità energetiche e delle configurazioni di autoconsumo.

Da ultimo, quale norma di interpretazione autentica, il comma 33 sancisce che laddove la vendita di energia immessa in rete avvenga tra soggetti appartenenti allo stesso gruppo societario, il meccanismo in commento si applica esclusivamente ai contratti stipulati tra le imprese del gruppo, anche non produttrici, e altre persone fisiche o giuridiche esterne al gruppo societario.

Comma 54: Modifiche al regime forfetario

La norma aumenta la "soglia" per l'esercizio dell'opzione per il regime forfetario di cui all'art. 1, comma 5, della Legge di Bilancio 2015, da 65.000 Euro a 85.000 Euro. Viene inoltre introdotta una disposizione specifica per l'anno di "transizione", in ragione della quale il regime in oggetto cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti superano Euro 100.000; in tale ultimo caso, è dovuta l'IVA sulle operazioni effettuate successivamente al superamento di tale ultimo limite.

Commi 55 – 57: Flat tax incrementale

Per il solo anno 2023, viene prevista la possibilità, per i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni diversi da quelli che applicano il regime forfetario, di applicare, in luogo delle aliquote progressive per scaglioni di reddito di cui all'art. 11 del TUIR, un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali, con aliquota del 15 per cento sulla differenza, comunque non superiore a 40.000 Euro, tra il reddito determinato per il 2023 e il reddito d'importo più elevato dichiarato nel triennio 2020 – 2022, decurtata del 5 per cento di tale ultimo ammontare.

La norma stabilisce altresì che la quota di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva rilevi in ogni caso per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria.

Commi 58 – 62: Detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di alimenti e bevande

La norma introduce un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, applicata dal sostituto d'imposta, pari al 5 per cento, sulle somme erogate dai clienti – anche attraverso mezzi di pagamento elettronici – a titolo di liberalità (c.d. mance) ai lavoratori delle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande del settore privato con reddito da lavoro dipendente non superiore a 50.000 Euro, entro il limite del 25 per cento del reddito annuo percepito per le prestazioni lavorative. È altresì prevista l'esclusione di tali somme dal calcolo dei contributi previdenziali e dei premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali, nonché dal calcolo del trattamento di fine rapporto.

Di contro, è stabilito che la quota di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva rilevi in ogni caso per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria.

Comma 63: Riduzione dell'imposta sostitutiva applicabile ai premi di produttività dei lavoratori dipendenti

La norma dispone la riduzione dell'imposta sostitutiva IRPEF e delle addizionali comunali e regionali sulle somme erogate a fronte di premi di risultato. In particolare, è ridotta al 5 per cento l'aliquota (originariamente prevista al 10 per cento dalla Legge n. 208/2015, "**Legge di Bilancio 2016**") dell'imposta applicabile nei confronti dei soggetti lavoratori dipendenti del settore privato, che non abbiano rinunciato per iscritto all'applicazione dell'agevolazione, e con un reddito da lavoro dipendente percepito nel precedente periodo d'imposta non superiore a 80.000 euro

L'importo massimo agevolabile corrisponde a 3.000 Euro annui al lordo delle imposte, ma al netto dei contributi previdenziali posti a carico del lavoratore dipendente.

Comma 64: Differimento dell'entrata in vigore di *sugar tax* e *plastic tax*

La disposizione in esame prevede una proroga al 1° gennaio 2024 dell'entrata in vigore della c.d. "*plastic tax*" e della c.d. "*sugar tax*".

Al riguardo è utile rammentare che la *plastic tax*, istituita dall'articolo 1, commi 634-652, Legge n. 160/2019 (“**Legge di Bilancio 2020**”) – inizialmente differita al 1° luglio 2021 dall'articolo 1, commi 1084-1085, Legge n. 178/2020 (“**Legge di Bilancio 2021**”), poi al 1° gennaio 2022 dall'art. 9, d.L. n. 73/2021 convertito con Legge n. 106/2021 (“**Decreto Sostegni-bis**”), nonché ulteriormente differita al 1° gennaio 2023 dalla Legge n. 234/2021 (“**Legge di Bilancio 2022**”) – prevede un'imposta pari ad Euro 0,45 per chilogrammo di materia plastica sui manufatti con singolo impiego (c.d. “**MACSI**”), destinati ad avere funzione di contenimento, protezione, manipolazione o consegna di merci o di prodotti alimentari.

La *sugar tax*, istituita dall'articolo 1, commi 661-676, Legge di Bilancio 2020 – differita al 1° gennaio 2022 dall'articolo 1, comma 1086, Legge di Bilancio 2021 e al 1° gennaio 2023 dalla Legge di Bilancio 2022 – prevede un'imposta sul consumo delle bevande analcoliche edulcorate: pari ad Euro 10,00 per ettolitro per i prodotti finiti e pari ad Euro 0,25 per chilogrammo per i prodotti predisposti ad essere utilizzati previa diluizione.

Commi 65 – 69: Ammortamento fabbricati strumentali nel settore commerciale

Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 e per i quattro successivi, per talune specifiche tipologie di imprese operanti del settore del commercio al dettaglio e della grande distribuzione, è previsto che le quote di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali per l'esercizio delle imprese siano deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo degli stessi fabbricati del coefficiente del 6 per cento.

Le imprese rientranti nell'ambito soggettivo della disciplina e aderenti al regime di consolidato fiscale, il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi:

- (i). dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa,
- (ii). dagli impianti e
- (iii). dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa,

possono avvalersi della disposizione in parola in relazione ai fabbricati concessi in locazione ad altre imprese rientranti nell'ambito soggettivo della disposizione aderenti al medesimo regime di consolidato fiscale.

Commi 77 – 79: Norma imposta sostitutiva AVS-LPP Svizzera

La norma in commento colma una lacuna normativa che creava una disparità di trattamento tra il contribuente che percepiva somme da parte della assicurazione di invalidità, vecchiaia e superstiti svizzera (AVS) e della gestione della previdenza professionale per la vecchiaia, i superstiti e l'invalidità svizzera (LPP) tramite intermediari residenti rispetto a quello che la percepiva senza l'intervento di questi ultimi. Solo nel primo caso, infatti, trovava applicazione il regime di favore, con l'applicazione della prevista ritenuta a titolo d'imposta nella misura del 5 per cento da parte degli intermediari finanziari residenti tramite i quali le somme venivano “canalizzate” in Italia, mentre trovava applicazione, nel secondo caso, il più oneroso regime ordinario.

La norma, quindi, modificando l'articolo 76 della Legge n. 413/1991, rende ora applicabile

un'imposta sostitutiva con aliquota del 5 per cento sulle somme corrisposte a titolo di prestazioni AVS e LPP nelle ipotesi in cui tali somme non siano canalizzate in Italia tramite intermediari finanziari residenti (*e.g.*, ove accreditate direttamente su un conto corrente estero).

Ad un'identica imposta sostitutiva sono assoggettate le somme corrisposte da parte dell'assicurazione di invalidità, vecchiaia e superstiti del Principato di Monaco, comprese le prestazioni di prepensionamento erogate da enti o istituti del Principato di Monaco, maturate sulla base anche di contributi previdenziali ivi tassati alla fonte, nelle ipotesi in cui tali somme non siano canalizzate in Italia tramite intermediari finanziari residenti.

Commi 84 – 86: Disposizioni in materia di indeducibilità dei costi da operazioni intercorse con imprese localizzate in paesi o territori non cooperativi

Tramite la modifica dell'articolo 110 TUIR viene ripristinata, adattandola al contesto normativo vigente, l'abrogata disciplina dei c.d. "costi *black-list*", allo scopo di limitare la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese e professionisti residenti o localizzati in Stati non cooperativi ai fini fiscali, in esecuzione dell'impegno politico assunto dall'Italia nell'ambito dei lavori del Consiglio Ecofin nel 2019.

In particolare, la deducibilità dei componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese e professionisti residenti o localizzati in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali, come individuati nell'Allegato I alle Conclusioni dell'Ecofin n. 15429/17 del 5 dicembre 2017 e successivi aggiornamenti, viene riconosciuta nei limiti del valore normale, sempre che tali operazioni abbiano trovato concreta esecuzione. Per le sole imprese in regime di *cooperative compliance*, sarà possibile accedere alla procedura di *ruling* internazionale al fine della preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle predette operazioni.

La limitazione alla deducibilità delle spese e dei componenti negativi può essere disapplicata allorché l'impresa residente sia in grado di dimostrare che le operazioni rispondano ad un effettivo interesse economico e siano state concretamente eseguite. A tal fine, il contribuente può presentare un'istanza di interpello probatorio ai competenti uffici dell'Amministrazione finanziaria.

Le spese e i componenti negativi che il contribuente ritiene deducibili devono trovare specifica e distinta indicazione nella dichiarazione dei redditi. Per l'omessa o incompleta segnalazione in dichiarazione è prevista l'irrogazione di una sanzione amministrativa del 10 per cento (con un minimo di Euro 500 ed un massimo di Euro 50.000) dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati. In caso di contestazione da parte dell'Amministrazione finanziaria, questa dovrà notificare al contribuente un apposito avviso con il quale viene concesso allo stesso di fornire, nel termine di novanta giorni, la prova circa l'effettiva deducibilità delle spese e dei componenti negativi. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee tali prove, è posto in capo alla stessa un obbligo di motivazione rafforzata dell'avviso di accertamento.

Le suesposte previsioni non trovano applicazione con riferimento alle spese e ai componenti negativi relativi ad operazioni intercorse con soggetti non residenti rispetto ai quali è applicabile la disciplina delle *controlled foreign companies* (CFC).

Commi 87 – 95: Imposta sostitutiva sulle riserve di utili

Le previsioni in commento costituiscono una disciplina di grande rilievo introdotta per tentare di risolvere la complessa tematica del trattamento fiscale dei dividendi “provenienti” da soggetti non residenti di cui all’art. 73, comma 1, lett. d), TUIR e localizzati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato nel momento in cui gli stessi vengono percepiti da imprese residenti (con riferimento ai quali, si ricorda, vige la piena concorrenza alla formazione del reddito imponibile, senza applicazione dell’esclusione degli stessi al 95 per cento del relativo importo).

In tale contesto, il comma 87 prevede che le distribuzioni, effettuate successivamente alla data di entrata in vigore della norma in commento, di utili maturati in capo a soggetti non residenti, indipendentemente dal fatto che il Paese in cui gli stessi sono localizzati si qualifichi come Stato o territorio a regime fiscale privilegiato, si considerano escluse dal computo della base imponibile IRES a condizione che sia esercitata la specifica opzione di cui al comma 88.

L’esercizio di tale opzione comporta l’applicazione di un’imposta sostitutiva determinata in proporzione alla partecipazione detenuta nella partecipata estera che ha maturato gli utili in distribuzione e tenendo conto dell’effetto “demoltiplicativo” della quota di possesso in presenza di partecipazioni indirette.

Per i soggetti IRES, l’imposta sostitutiva *de qua* viene applicata con aliquota del 9 per cento, mentre, per i contribuenti assoggettati all’IRPEF, l’aliquota dell’imposta sostitutiva è del 30 per cento; a ben vedere, le aliquote menzionate possono essere ridotte di tre punti percentuali a condizione che gli utili percepiti siano accantonati per un periodo non inferiore a due esercizi in una specifica riserva di patrimonio netto, al fine di favorire, con tutta evidenza, il reinvestimento di tali somme nel processo produttivo dei soggetti percipienti (e residenti nel territorio dello Stato).

Giova in questa sede rammentare che è consentito effettuare il c.d. “*cherry picking*” esercitando quindi, l’opzione distintamente per ciascuna partecipata estera e con riguardo a tutti o a parte dei relativi utili e riserve. Il perfezionamento dell’opzione si presuppone cristallizzato mediante indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022.

Da ultimo, si ritiene utile evidenziare che, secondo il comma 94, è possibile esercitare l’opzione anche per gli utili attribuiti alle stabili organizzazioni in regime di *branch exemption*.

Commi 96 – 99: Disposizioni in materia di tassazione delle plusvalenze realizzate da soggetti esteri

La norma introduce una disposizione all’interno dell’articolo 23 TUIR volta ad assoggettare ad imposizione in Italia i soggetti non residenti che abbiano realizzato una plusvalenza dalla cessione di partecipazioni in società ed enti, non negoziate in mercati regolamentati, il cui valore deriva, in qualsiasi momento nel corso dei trecentosessantacinque giorni che precedono la loro cessione, per più del 50 per cento, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia, diversi dai beni immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l’attività di impresa, nonché quelli utilizzati direttamente nell’esercizio d’impresa.

La norma non trova applicazione alle plusvalenze realizzate da organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) di diritto estero conformi alla Direttiva 2009/65/CE (c.d. “**Direttiva UCITS**”) e da OICR non conformi alla citata Direttiva, il cui gestore sia soggetto a

forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della Direttiva 2011/61/UE (c.d. “**Direttiva AIFM**”), istituiti negli Stati membri dell’Unione europea e negli Stati aderenti all’Accordo sullo spazio economico europeo che consentono un adeguato scambio di informazioni.

L’introdotta disposizione è conforme alle analoghe disposizioni previste dall’articolo 13(4) del Modello di Convenzione OCSE, dall’articolo 9 della Convenzione Multilaterale (“**MLI**”) e da alcune convenzioni¹ già stipulate dall’Italia. L’inserimento del nuovo criterio di collegamento territoriale all’interno dell’articolo 23 TUIR mira, quindi, a rendere effettivamente imponibili in Italia le suddette plusvalenze, ove il potere impositivo sulle medesime sia attribuito all’Italia dallo strumento convenzionale concretamente applicabile.

Commi 100 – 106: Assegnazione agevolata ai soci ed estromissione dei beni dalle imprese individuali

La norma in commento prevede una imposizione ridotta nel caso di cessione o assegnazione ai soci di beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri diversi da quelli strumentali, riproponendo una disciplina già prevista dall’articolo 29 della Legge n. 449/1997 e successive modifiche e integrazioni.

L’imposizione ridotta si sostanzia nell’applicazione di un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’IRAP con aliquota dell’8 per cento (o del 10,5 per cento per le società non operative in almeno due dei tre periodi d’imposta precedenti al momento della cessione o dell’assegnazione). La base imponibile è costituita dalla differenza tra il valore normale dei beni e il loro costo fiscalmente riconosciuto. Ai fini dell’imposizione indiretta, l’imposta proporzionale di registro eventualmente applicabile è ridotta alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

Destinatari di tale agevolazione sono le società di capitali o di persone a condizione che l’assegnazione o cessione avvenga entro il 30 settembre 2023 e che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci alla data del 30 settembre 2022 ovvero vengano iscritti entro trenta giorni dall’entrata in vigore della norma sulla base di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

Infine, il comma 7 della norma in commento estende l’applicazione delle disposizioni in materia di c.d. estromissione dei beni delle imprese individuali, consistente nell’esclusione dei beni immobili dal patrimonio dell’impresa tramite assegnazioni all’imprenditore dietro versamento di un’imposta sostitutiva, anche ai beni posseduti alla data del 31 ottobre 2022, nel caso in cui l’esclusione sia posta in essere nel periodo intercorrente dal 1° gennaio 2023 al 31 maggio 2023.

Commi 107 – 110: Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e partecipazioni

La norma in commento prevede la riproposizione, in continuità con quanto disposto da precedenti manovre, della nota disciplina di affrancamento ai fini delle imposte sui redditi del maggior valore dei terreni, sia agricoli sia edificabili, e delle partecipazioni qualificate e non qualificate non negoziate in mercati regolamentati, posseduti alla data del 1° gennaio 2023, mediante l’assolvimento di un’imposta sostitutiva, con aliquota pari al 16 per cento, da versarsi

¹ Si tratta delle convenzioni stipulate con Armenia, Azerbaijan, Barbados, Canada, Cina, Colombia, Estonia, Finlandia, Francia, Giamaica, Hong Kong, India, Israele, Kenya, Messico, Nuova Zelanda, Panama, Pakistan, Filippine, Romania, Arabia Saudita, Svezia, Ucraina e Uruguay.

entro e non oltre il 15 novembre 2023. Entro tale medesima data sarà necessario assolvere gli adempimenti relativi alla redazione e al giuramento della perizia di stima dei beni affrancati.

L'intervento normativo in argomento, inoltre, estende tale disciplina di favore anche ai titoli, le quote o i diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione, posseduti alla medesima data del 1° gennaio 2023, per i quali potrà essere assunto ai fini delle imposte sui redditi, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore relativo alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2022.

È previsto, inoltre, che l'imposta sostitutiva possa essere oggetto di rateizzazione fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, sempre a decorrere dalla data del 15 novembre 2023, con applicazione, nel caso in cui si propenda per la rateazione, degli interessi nella misura del 3 per cento annuo da versare per ciascuna rata.

Commi 112 – 114: Affrancamento quote di OICR e polizze assicurative

L'articolo in commento prevede la possibilità di affrancare le quote di OICR e le polizze assicurative ove venga corrisposta un'imposta sostitutiva dei rendimenti maturati al 31 dicembre 2022. Più in dettaglio come segue.

OICR

Per gli OICR viene introdotta la possibilità – su base opzionale – di affrancare, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva del 14 per cento, i redditi diversi di natura finanziaria e quelli di capitale, di cui all'articolo 44, comma 1, lett. g) del TUIR, maturati al 31 dicembre 2022.

L'opzione 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.

La norma contenuta nel disegno di legge richiama i redditi disciplinati dall'art. 44, comma 1, lett. g) del TUIR; per l'effetto, dovrebbero essere ricompresi nell'ambito soggettivo di applicazione sia gli OICR italiani che quelli esteri il cui trattamento fiscale è disciplinato dall'articolo 10-ter della L. 77/1983.

In maggior dettaglio, la base imponibile soggetta all'imposta sostitutiva in commento è data dal solo differenziale 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.

L'opzione dovrà essere resa mediante 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 e si estende a tutte le quote o azioni appartenenti a una medesima categoria omogenea, posseduti alla data del 31 dicembre 2022 nonché alla data di esercizio dell'opzione.

In tale ipotesi, l'imposta sostitutiva del 14 per cento dovrà essere versata dagli intermediari entro il 16 settembre 2023, ricevendone provvista dal contribuente.

In assenza di un rapporto di custodia, amministrazione, gestione di portafogli o altro stabile rapporto, l'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2022 dal contribuente che provvede al versamento dell'imposta sostitutiva entro il termine per il versamento a saldo delle imposte dovute in base alla dichiarazione dei redditi (i.e.: 30 giugno

2023).

Polizze assicurative

Con riguardo in particolare ai contratti di assicurazione sulla vita, la norma stabilisce che, per i contratti di cui al ramo I e al ramo V, la cui scadenza è prevista oltre il 31 dicembre 2024, i redditi di cui all'articolo 44, comma 1, lettera *g-quater*) del TUIR, costituiti dalla differenza tra il valore della riserva matematica alla data del 31 dicembre 2022 e i premi versati, si considerano corrisposti, a condizione che, su richiesta del contraente, tale differenza sia assoggettata dall'impresa di assicurazione ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 14 per cento.

In altri termini, quindi, la disposizione prevede la possibilità di liquidare l'imposta sui redditi di cui all'articolo 44, comma 1, lettera *g-quater*) del TUIR maturati al 31 dicembre 2022, ancorché non effettivamente corrisposti.

La base imponibile da assoggettare ad imposta sostitutiva è costituita dalla differenza tra il valore della riserva matematica alla data del 31 dicembre 2022 e i premi versati.

Sulla base del tenore letterale della disposizione non sembra consentito procedere con un affrancamento parziale.

L'imposta sostitutiva è versata dall'impresa di assicurazione entro il 16 settembre 2023 e la provvista del relativo importo è fornita dal contraente.

Viene previsto che l'imposta sostitutiva non sia compensabile con il credito di imposta di cui all'articolo 1 comma 2 del d.L. n. 209/2002, convertito con modificazioni dalla Legge n. 265/2002 derivante dal versamento dell'imposta sulle riserve matematiche dei rami vita.

Inoltre, è previsto che i contratti per i quali è esercitata l'opzione per l'affrancamento non possano essere riscattati prima del 1° gennaio 2025.

Commi 115 – 121: Contributo di solidarietà sulla produzione di energia elettrica e gas

I commi in esame modificano, per il 2023, il contributo straordinario sui c.d. "extraprofitti". In particolare, tale contributo di solidarietà temporaneo è dovuto dalle imprese che producono, importano o vendono energia elettrica, gas naturale, ovvero che producono, importano, distribuiscono o vendono prodotti petroliferi (esclusi coloro che organizzano e gestiscono piattaforme per lo scambio di tali beni, nonché le piccole e microimprese esercenti attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione) e che hanno ottenuto, per il periodo d'imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, almeno il 75 per cento dei ricavi dalle predette attività.

Il prelievo è pari al 50 per cento del reddito imponibile ai fini IRES per il 2022 che ecceda di almeno il 10 per cento la media dei redditi conseguiti nei quattro periodi d'imposta precedenti e, in ogni caso, entro il limite del 25 per cento del patrimonio netto risultante alla chiusura dell'esercizio 2021.

Il versamento deve essere effettuato entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 ovvero, per i soggetti che approvano il bilancio oltre il termine di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, entro il mese

successivo all'approvazione del bilancio stesso. Tale contributo straordinario non è deducibile né ai fini IRES né ai fini IRAP.

Inoltre, la norma interviene sulla disciplina del contributo straordinario di cui all'art. 37 del d.L. n. 21/2022, prevedendo che:

- anch'esso sia dovuto a condizione che almeno il 75 per cento del volume d'affari dell'anno 2021 sia derivato dalle attività ivi indicate;
- non concorrano alla determinazione dei totali delle operazioni attive o passive le operazioni di compravendita di azioni, obbligazioni, quote sociali o altri titoli non rappresentativi di merci;
- non concorrano alla determinazione dei totali delle operazioni attive le operazioni non rilevanti ai fini IVA per difetto del presupposto territoriale (ai sensi degli artt. 7 – 7-septies del d.p.R. n. 633/1972), se e nella misura in cui gli acquisti ad esse afferenti non siano territorialmente rilevanti ai fini IVA.

Infine, la norma prevede che, qualora, ad esito delle modifiche all'art. 37 del d.L. n. 21/2022 da ultimo citate:

- l'ammontare del contributo risulti maggiore di quello complessivamente dovuto entro il 30 novembre 2022, il versamento del residuo sia effettuato entro il 31 marzo 2023;
- l'ammontare del contributo risulti minore di quello complessivamente dovuto entro il 30 novembre 2022, il maggiore importo versato può essere utilizzato in compensazione "orizzontale" a decorrere dal 31 marzo 2023.

Commi 126 – 130: Tassazione delle operazioni su crypto-attività

La disposizione in esame introduce una organica disciplina relativa al trattamento fiscale delle crypto-attività, materia sulla quale, a causa di un vuoto normativo, ad oggi, si sono succeduti diversi pronunciamenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria, i quali, pur fornendo delle linee guida, non hanno eliminato le incertezze tra gli operatori e gli *stakeholders* su taluni aspetti riguardanti la detenzione e i redditi derivanti da specifiche tipologie di crypto-attività (*e.g.* valute virtuali, *token*) e attività ad esse connesse (*e.g.* attività di *mining* e di *staking*).

Il testo normativo specifica che, ai fini della disposizione in esame, per "crypto-attività" si intende 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. Come precisato nella relazione illustrativa, quindi, dovrebbero rientrare, nell'ambito di applicazione della nuova disciplina non solo le crypto-valute o i *token*, ma tutte le attività che utilizzano la tecnologia a registro distribuito o una tecnologia a questa analoga, anche qualora non abbiano univoca natura e qualificazione giuridica.

La nuova disciplina introduce alla lettera *c-quinquies* del comma 1 dell'articolo 67 TUIR, tra i redditi diversi, una nuova fattispecie impositiva che ricomprende le plusvalenze e gli altri proventi, purché di importo superiore nel complesso ad Euro 2.000 per ogni periodo d'imposta, realizzati tramite il rimborso, la cessione a titolo oneroso, la permuta o la detenzione di crypto-attività. Perché la permuta tra crypto-attività sia fiscalmente rilevante è necessario che le stesse siano di specie diversa (*e.g.* la conversione di crypto-valuta in moneta *fiat*), rimanendo, per

espressa disposizione normativa, fiscalmente irrilevante la permuta tra cripto-attività definite “eguali”. Sul punto, sulla base di quanto chiarito nella relazione illustrativa, per tali dovrebbe intendersi quelle che assolvono alle medesime funzioni e hanno le medesime caratteristiche.

Le plusvalenze generate dalle nuove fattispecie impositive saranno soggette ad imposta sulla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero il valore normale delle cripto-attività e il loro costo o valore di acquisto. Le plusvalenze così determinate potranno essere sommate algebricamente alle eventuali relative minusvalenze e, se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze – di un importo eccedente Euro 2.000 – l’eccedenza potrà essere riportata in deduzione, per l’intero ammontare, nei periodi d’imposta successivi e comunque non oltre il quarto.

Le plusvalenze e gli altri proventi imponibili derivanti dal rimborso, dalla cessione a titolo oneroso, dalla permuta o dalla detenzione di cripto-attività saranno assoggettate ad un’imposta sostitutiva del 26 per cento.

Con riferimento alle predette plusvalenze, è stata introdotta la possibilità per i possessori di cripto-attività in deposito presso intermediari finanziari residenti di optare, in alternativa all’ordinario regime dichiarativo, per il regime del c.d. “risparmio amministrato” o per il regime del c.d. “risparmio gestito”. L’opzione per il regime del c.d. “risparmio amministrato” è stata, inoltre, estesa anche ai casi di cripto-attività in deposito presso gli operatori non finanziari di cui alle lett. i) e *i-bis*) del comma 5 dell’art. 3 del d.Lgs. n. 231/2007 (*i.e.* i prestatori di servizi relativi all’utilizzo di valuta virtuale e di portafoglio digitale).

In aggiunta, è stata prevista una specifica disciplina transitoria per le plusvalenze/minusvalenze relative a operazioni aventi a oggetto cripto-attività eseguite prima della data di entrata in vigore della presente legge.

In ultimo, la norma in commento ha esteso la disciplina del monitoraggio fiscale a carico degli intermediari finanziari anche ai prestatori di servizi di portafoglio digitale e ha normativamente introdotto l’obbligo di compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi per i contribuenti che possiedono o detengono cripto-attività.

Commi 131 – 132: Valutazione cripto-attività

Al fine di evitare l’incidenza delle oscillazioni di valore cui sono soggette le cripto-attività, la norma stabilisce l’irrilevanza ai fini dell’IRES e dell’IRAP dei componenti positivi e negativi (c.d. “differenziali”) che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla data di chiusura del periodo d’imposta.

Commi 133 – 137: Rideterminazione del valore delle cripto-attività

La norma introduce la possibilità di rivalutare il valore fiscalmente riconosciuto delle cripto-attività detenute al 1° gennaio 2023, assumendo, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale a tale data.

La rivalutazione potrà avvenire dietro pagamento di un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con aliquota del 14 per cento. Detta imposta suddetta potrà essere versata in un’unica soluzione entro il 30 giugno 2023 o in tre rate annuali di pari importo, corrispondendo interessi sulle rate successive alla prima nella misura del 3 per cento annuo.

In caso di rivalutazione, non sarà possibile utilizzare le eventuali minusvalenze ai sensi del neo-introdotto art. 68, comma 9-*bis*, del TUIR.

Commi 138 – 143: Regolarizzazione delle cripto-attività

La disposizione in esame permette, ai soggetti che non hanno indicato nel quadro RW della propria dichiarazione dei redditi la detenzione di cripto-attività entro il 31 dicembre 2021, di regolarizzare la propria posizione in relazione ad una o più annualità tramite la presentazione di una apposita istanza di emersione sulla base del modello che sarà approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

In particolare:

- (i). qualora il contribuente non abbia realizzato redditi nel periodo d'imposta di riferimento, potrà regolarizzare la propria posizione presentando la suddetta istanza e versando la sanzione per mancata compilazione del quadro RW nella misura ridotta dello 0,5 per cento – per ciascun anno – sul valore delle attività non dichiarate;
- (ii). qualora il contribuente abbia, invece, realizzato redditi nel periodo di riferimento, potrà regolarizzare la propria posizione presentando la suddetta istanza e versando un'imposta sostitutiva nella misura del 3,5 per cento del valore delle cripto-attività detenute al termine di ogni anno o al momento del realizzo, nonché un'ulteriore somma pari allo 0,5 per cento per ciascun anno del predetto valore a titolo di sanzioni ed interessi.

La procedura di regolarizzazione non fornirà alcuna copertura penale, non potendo avere ad oggetto, per espressa previsione normativa, cripto-attività provenienti da attività illecite o acquistate attraverso proventi derivanti da attività illecite.

Commi 144 – 147: Imposta di bollo sulle cripto-attività

La norma estende l'ambito applicativo dell'imposta di bollo, nella misura del 2 per mille annuo sul valore delle attività, anche ai rapporti – intrattenuti con intermediari finanziari residenti – aventi ad oggetto le cripto-attività e che comportano eventuali obblighi di comunicazione periodica alla clientela, anche nelle ipotesi in cui non venga inviata o redatta alcuna comunicazione.

Viene, altresì, introdotto a partire dal periodo d'imposta 2023, in luogo dell'imposta di bollo, nei casi in cui non risulti applicabile (*e.g.* cripto-attività detenute presso intermediari non residenti o cripto-attività archiviate su supporti materiali, quali chiavette, pc e smartphone), un nuovo prelievo sul valore delle cripto-attività nella misura del 2 per mille, da versare secondo le modalità e i termini delle imposte sui redditi. Tale ulteriore prelievo sarà applicato a tutti i soggetti residenti in Italia, compresi quelli che non sono tenuti agli obblighi di monitoraggio.

Commi 148 – 150: Rafforzamento del presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA

Al fine di rafforzare il presidio relativo alla esecuzione di riscontri automatizzati per

L'individuazione di elementi di rischio connessi al rilascio del numero di partita IVA, vengono introdotti i commi 15-*bis1* e 15-*bis2* all'art. 35 del d.p.R. n. 633/1972.

In particolare è previsto che l'Agenzia delle Entrate effettui specifiche analisi dei predetti rischi, invitando il contribuente a comparire al fine di esibire la documentazione obbligatoria, nonché per verificare lo svolgimento effettivo dell'attività d'impresa, arte o professione, ovvero per dimostrare, sulla base di idonea documentazione, l'assenza dei profili di rischio individuati. Nell'ipotesi di mancata presentazione in ufficio, ovvero di esito negativo dei controlli sui documenti esibiti, la partita IVA rilasciata è dichiarata cessata mediante apposito provvedimento.

È altresì previsto che, in caso di chiusura d'ufficio della partita IVA, il medesimo soggetto possa richiederne l'apertura (sia a titolo personale che come rappresentante legale di società, associazioni o enti costituiti successivamente al provvedimento di cessazione) solo previo rilascio di una polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per la durata di tre anni dalla data di rilascio per un importo non inferiore a 50.000 Euro. Nell'ipotesi in cui siano state commesse violazioni fiscali prima dell'emanazione del provvedimento di chiusura, l'importo della fideiussione deve essere pari alle somme, se superiori a 50.000 Euro, dovute a seguito di dette violazioni fiscali (sempreché non sia intervenuto il versamento delle stesse).

Infine, è introdotto, all'art. 11 del d.Lgs. 471/1997, il comma 7-*quater*, ai sensi del quale il contribuente è punito con la sanzione pari a Euro 3.000, irrogata contestualmente al provvedimento che dispone la cessazione della partita IVA, mentre è espressamente esclusa l'applicabilità della disciplina di favore (i.e. cumulo giuridico) di cui all'art. 12 del d.Lgs. 472/1997.

Comma 151: Vendita di beni tramite piattaforme digitali

La disposizione introduce un obbligo informativo – a fronte dell'abrogazione di una disciplina simile nel secondo semestre del 2021 – per i soggetti passivi IVA che facilitino, tramite l'uso di interfacce elettroniche (i.e. *marketplaces*, piattaforme, portali o mezzi analoghi), le vendite di beni mobili da individuarsi con apposito decreto del MEF, esistenti nel territorio dello Stato e effettuate nei confronti di consumatori finali.

In particolare, tali soggetti, dovranno trasmettere all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai fornitori e alle operazioni effettuate.

Comma 152: Sanzioni per operazioni inesistenti in regime di inversione contabile

La norma disciplina ulteriormente la responsabilità di cessionario o committente nell'ipotesi di operazioni inesistenti, nei casi in cui il cessionario applichi l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta. Ai sensi dell'art. 6, comma 9-*bis3*, d.Lgs. n. 471/1997, generalmente vengono espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette.

Il comma in esame esclude l'applicazione di tale regime e prevede invece l'applicazione della sanzione per indebita detrazione di cui all'art. 6, comma 6, d.Lgs. n. 471/1997, 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.

Commi 153 – 159: Definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni

La disciplina in commento consente di definire in maniera agevolata le somme dovute a seguito di controllo automatizzato delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021, a condizione che non sia scaduto il termine di pagamento di trenta giorni ovvero le comunicazioni vengano notificate successivamente all'entrata in vigore della presente norma.

Ai fini della definizione agevolata è richiesto il versamento delle imposte e dei contributi previdenziali, degli interessi (anche di rateazione), delle somme aggiuntive, nonché delle sanzioni applicabili nella misura del tre per cento senza riduzione alcuna (anziché nella misura del trenta per cento ridotta ad un terzo).

Il pagamento delle somme dovute a titolo di definizione agevolata può essere rateizzato in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo. Il mancato versamento, totale o parziale, comporta che la definizione non si considera perfezionata, con conseguente iscrizione a ruolo delle residue somme dovute (inclusa la sanzione nella misura ordinariamente prevista).

La definizione agevolata in esame trova applicazione anche nel caso in cui il pagamento delle rate relative agli importi dovuti a seguito di controllo automatizzato sia ancora in corso alla data di entrata in vigore dei presenti commi, tramite il versamento dei debiti residui, nonché delle sanzioni nella misura del tre per cento.

Infine, viene estesa la rateazione fino ad un massimo di venti rate trimestrali di pari importo anche nei casi in cui in precedenza era prevista la rateazione fino ad un massimo di otto rate.

Commi 166 – 173: Regolarizzazione irregolarità formali

I presenti commi introducono la possibilità per il contribuente di sanare le c.d. irregolarità formali ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive commesse fino al 31 dicembre 2022. Per irregolarità formali si intendono le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti che non rilevano nella determinazione della base imponibile delle imposte sopra individuate.

La regolarizzazione si perfeziona con la rimozione delle irregolarità ed il versamento di una somma pari ad euro 200 per ciascun periodo d'imposta cui le violazioni si riferiscono, da eseguire in due rate di pari importo.

Sono esclusi dall'ambito di applicazione della disposizione in analisi, tra gli altri casi, le irregolarità formali già contestate per il tramite di atti definitivi, nonché di atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria.

Commi 174 – 178: Ravvedimento speciale delle violazioni tributarie

È stata introdotta una modalità di regolarizzazione delle violazioni diverse da quelle formali e da quelle definibili ai sensi dei precedenti commi, con riguardo alle dichiarazioni – validamente presentate – relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e precedenti con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate.

Le violazioni rientranti nell'ambito applicativo dei presenti commi non devono essere state contestate alla data di versamento di quanto dovuto o della prima rata per il tramite di un atto o di una comunicazione emessa a seguito di controllo automatizzato.

La regolarizzazione si realizza con il versamento dell'importo dovuto pari ad un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili, oltre all'imposta e agli interessi, e si perfeziona con il pagamento dell'intero importo dovuto ovvero della prima rata entro i termini previsti, nonché con la rimozione delle irregolarità o omissioni. Il contribuente, in sede di regolarizzazione, può optare per il versamento dell'importo dovuto in un massimo di otto rate trimestrali di pari importo.

Il mancato versamento, totale o parziale, di una delle rate successive alla prima entro il termine di versamento della rata successiva comporta, tra gli altri effetti, la decadenza dal beneficio della rateazione, l'iscrizione a ruolo degli importi dovuti e l'applicazione della sanzione per ritardato o omesso versamento.

Commi 179 – 185: Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento

La disciplina in esame introduce una nuova modalità di definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento (tra cui gli accertamenti con adesione relativi a processi verbali di constatazione consegnati entro la data del 31 marzo 2023, nonché relativi ad avvisi di accertamento e avvisi di rettifica e liquidazione non impugnati) emessi con riguardo ai tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate, definibili attraverso il versamento delle sanzioni nella misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge.

È possibile rateizzare gli importi dovuti 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, applicando – sulle rate successive alla prima – gli interessi al tasso legale.

Commi 186 – 205: Definizione agevolata delle controversie tributarie

I commi in analisi ripropongono sostanzialmente la definizione agevolata delle controversie tributarie precedentemente prevista dall'articolo 6 del d.L. n. 119/2018. A tal fine, viene riconosciuta al contribuente la possibilità di definire le controversie tributarie pendenti in cui è parte l'Agenzia delle Entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli attraverso il pagamento degli importi dovuti in misura ridotta in base al giudice innanzi al quale la controversia risulta pendente o all'esito degli eventuali precedenti gradi di giudizio.

Nelle attuali disposizioni non è stato riprodotto il contenuto dell'articolo 6, comma 7 del d.L. n. 119/2018, il quale disciplinava il coordinamento tra la definizione agevolata delle controversie tributarie e la definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione.

Infine, viene espressamente riconosciuta l'alternatività tra la presente definizione agevolata delle controversie e quella recentemente introdotta per i giudizi tributari pendenti in Cassazione di cui all'articolo 5 della Legge n. 130/2022.

Commi 205 –212: Conciliazione agevolata delle controversie tributarie

È stata introdotta un'ipotesi di conciliazione agevolata delle controversie tributarie, alternativa rispetto alla definizione agevolata di cui alla precedente norma, che consente di definire con un accordo conciliativo fuori udienza le controversie pendenti aventi ad oggetto atti impositivi in cui è parte l'Agenzia delle Entrate. In deroga alla disciplina ordinaria applicabile alla conciliazione fuori udienza, le sanzioni da versare sono ridotte ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge.

Il mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di versamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio, con conseguente iscrizione a ruolo delle residue somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni, oltre all'applicazione della sanzione di omesso versamento aumentata della metà e parametrata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.

Commi 213 – 218: Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione

Innovando rispetto alle misure introdotte negli anni precedenti per dare attuazione alla c.d. "pace fiscale", con riferimento alle controversie tributarie in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi (trattasi, in particolare, di avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione) e pendenti, alla data di entrata in vigore delle disposizione di cui ai commi in commento, dinanzi alla Corte di Cassazione, la disciplina in esame riconosce in capo al ricorrente, alternativamente alla definizione agevolata di cui ai precedenti commi 186 - 205, il diritto a rinunciare, entro il 30 giugno 2023, al ricorso principale o incidentale una volta perfezionata con la controparte la definizione transattiva dell'integrale materia del contendere.

Più nel dettaglio viene previsto che, ai fini del perfezionamento della definizione transattiva, siano necessari, dapprima, la sottoscrizione dell'accordo e, poi, entro 20 giorni, il pagamento integrale delle somme dovute (i.e. imposte, sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, interessi ed eventuali accessori).

Commi 219 – 221: Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale

Al pari delle disposizioni appena commentate, anche i commi 219 – 222 introducono una misura non presente nei precedenti interventi legislativi in materia di "pace fiscale". A ben vedere, tale misura consiste nel mettere a disposizione dei contribuenti una modalità di regolarizzazione dell'omesso o carente versamento di alcune somme riferite a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, il cui versamento è scaduto alla data di entrata in vigore della norma ma per le quali non sono state ancora notificate cartelle di pagamento ovvero atti di intimazione. In particolare, le somme in commento sono: a) le rate, successive alla prima, relative alle somme dovute a seguito di accertamento con adesione o di acquiescenza agli avvisi di accertamento, degli avvisi di rettifica e liquidazione, nonché a seguito di reclamo o mediazione; b) gli importi, anche rateali, relativi alle conciliazioni giudiziali.

Per entrambe le ipotesi, la regolamentazione si perfeziona con l'integrale versamento della sola imposta entro il 31 marzo 2023 ovvero del medesimo importo nel numero massimo di 20 rate, con scadenza della prima prevista per la stessa data e applicazione degli

interessi legali per le successive, con esclusione della disciplina della compensazione.

Commi 222 – 230: Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione

Diversamente dai due precedenti articoli, le previsioni in esame si inseriscono nel solco tracciato da precedenti interventi in materia di “pace fiscale”, riproducendo una misura già introdotta.

Ed invero, per quanto di interesse per i contribuenti, in termini simili all’articolo 4 del d.L. n. 119/2018 e all’articolo 4, commi 4-11, d.L. n. 41/2021, il comma 222 prevede che i debiti tributari fino a mille euro (comprensivo di capitale, interessi e sanzioni) risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015, ancorché ricompresi in precedenti definizioni agevolate relative ai debiti affidati all’agente della riscossione (i.e. le definizioni di cui di cui all’articolo 3 del d.L. n. 119/2018, all’articolo 1, commi 184-198, Legge n. 145/2018 – “**Legge di Bilancio 2019**” – e all’articolo 16-*bis*, del d.L. n. 34/2019), sono automaticamente annullati alla data del 31 marzo 2023. Tale previsione non incide sulle somme già versate, che rimangono quindi definitivamente acquisite.

In continuità con il comma 222, il disposto del comma 223 stabilisce che, nel lasso di tempo intercorrente tra la data di entrata in vigore della presente legge e la data in cui interviene l’annullamento, la riscossione dei debiti di cui allo stesso comma 222 rimane sospesa.

Con riferimento all’ambito di applicazione delle disposizioni in commento, giova in questa sede segnalare che la rottamazione si estende anche ai debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione degli enti di previdenza privati previe apposite delibere dei medesimi enti.

I commi 227-230 prevedono delle specifiche disposizioni per i debiti di importo residuo fino a mille euro relativi a violazioni differenti a quelle riconducibili alla disciplina generale.

Commi 231 – 252: Definizione agevolata dei carichi affidati all’Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022

Nel solco della definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione negli anni compresi tra il 2000 e il 2016 (cd. “rottamazione” delle cartelle), estesa per il periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 settembre 2017 (cd. “rottamazione-*bis*”) e riproposta per il periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2017 (cd. “rottamazione-*ter*”), i commi 231-252 disciplinano la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 ed il 30 giugno 2022.

Nel raffronto con le precedenti definizioni, giova sottolineare che la disciplina in commento introduce una novità laddove prevede che la definizione agevolata si estrinseca nel versamento delle sole somme dovute a titolo di capitale e di quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento, escludendo dunque dal *quantum* le somme maturate a titolo di aggio in favore dell’Agente della riscossione ai sensi dell’articolo 17, d.Lgs. n. 112/1999, precedentemente ricomprese e, fino al 31 dicembre 2021, a carico del contribuente. Come per le precedenti definizioni, è inoltre previsto che il versamento può essere effettuato in unica soluzione o anche a rate, con un tasso di interesse al 2 per cento.

Sul piano strettamente operativo, in linea con le discipline previgenti, le norme in esame prevedono la presentazione, entro il 30 aprile 2023, di una dichiarazione con cui il contribuente debitore manifesta la volontà di procedere alla definizione. La dichiarazione (che può essere integrata entro il predetto termine del 30 aprile 2023) deve recare l'indicazione del numero di rate nelle quali intende effettuare il pagamento e dell'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i medesimi carichi nonché l'assunzione dell'impegno da parte del contribuente di rinunciare agli stessi (che rimangono sospesi nelle more del pagamento dietro presentazione di copia della dichiarazione). Naturalmente, come previsto in precedenza, l'estinzione del giudizio risulta subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione di documentazione attestanti i pagamenti effettuati mentre, in caso di esito negativo, il giudice revoca la sospensione su istanza delle parti.

Viene inoltre previsto che in caso di omesso, insufficiente o tardivo versamento (superiore ai cinque giorni di tolleranza) di una sola rata ovvero del versamento unico, non potendosi produrre i benefici della definizione, riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione e i versamenti effettuati sono considerati semplici acconti delle somme complessivamente dovute.

Rispetto ai debiti per i quali è possibile accedere alla definizione agevolata, giova segnalare che, innovando rispetto alle definizioni precedenti, la disciplina in commento estende la rottamazione anche ai debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione degli enti di previdenza privati, previe apposite delibere dei medesimi enti e pubblicate nei rispettivi siti internet istituzionali entro il 31 gennaio 2023, se comunicate entro la medesima data all'agente della riscossione mediante posta elettronica certificata.

Da ultimo, giova in questa sede segnalare che la disciplina in esame sembra rimettere in termini, alle condizioni dalla stessa previste, i contribuenti decaduti dalle precedenti rottamazioni, purché sia stata presentata la relativa dichiarazione nei termini prescritti *ex lege*.

Comma 255: Modifiche all'articolo 162 del d.p.R n. 917 del 1986 per l'implementazione in Italia della c.d. *Investment Management Exemption*

La norma interviene a modificare la definizione domestica di stabile organizzazione contenuta nell'articolo 162 TUIR, al fine di escludere il rischio derivante dalla possibile configurazione di una stabile organizzazione in Italia di un veicolo di investimento estero nell'ipotesi in cui agiscano per suo conto, nel territorio italiano, soggetti che svolgono funzioni di gestione degli investimenti (c.d. "*asset manager*").

Viene, infatti, introdotta, ai fini della definizione di stabile organizzazione c.d. "personale", una presunzione di indipendenza dell'*asset manager* dal veicolo di investimento non residente in nome e/o per conto del quale abbia (i) concluso abitualmente contratti di acquisto, vendita e/o di negoziazione ovvero (ii) abbia contribuito, anche con operazioni preliminari o accessorie, all'acquisto, vendita e/o negoziazione di strumenti finanziari, derivati, partecipazioni e crediti.

In particolare, la presunzione di indipendenza scatterà al ricorrere dei seguenti presupposti:

- (i). il veicolo di investimento non residente e le relative controllate dovranno essere residenti o localizzati in uno Stato o territorio che consenta un adeguato scambio di informazioni;

- (ii). il veicolo di investimento non residente dovrà rispettare taluni requisiti di indipendenza che saranno stabiliti con l'emanando decreto attuativo;
- (iii). il soggetto che svolge l'attività nel territorio italiano in nome e/o per conto del veicolo di investimento non residente non dovrà ricoprire cariche negli organi di amministrazione e controllo del veicolo di investimento e di sue controllate, dirette o indirette, e non dovrà detenere una partecipazione ai risultati economici del veicolo d'investimento non residente superiore – considerando anche la quota di partecipazione agli utili in capo a soggetti appartenenti al medesimo gruppo – al 25 per cento;
- (iv). il soggetto che presta la propria attività nell'ambito di accordi con entità appartenenti al medesimo gruppo dovrà ricevere, per l'attività svolta nel territorio dello Stato, una remunerazione in linea con il principio di libera concorrenza e supportata dalla documentazione sui prezzi di trasferimento.

Al ricorrere delle precedenti condizioni, la norma esclude, altresì, il rischio che possa configurarsi una stabile organizzazione c.d. materiale in Italia del veicolo di investimento presso la sede fissa d'affari a disposizione di un'impresa residente che vi svolge la propria attività utilizzando il proprio personale, in quanto non considera detta sede d'affari a disposizione del veicolo di investimento per il solo fatto che l'attività d'impresa residente reca un beneficio a detto veicolo.

La disciplina attuativa delle nuove disposizioni è stata demandata ad un emanando decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.

Commi 273 – 274: Applicazione del principio di c.d. “derivazione rafforzata” alla correzione degli errori contabili

La norma integra l'art. 83, comma 1, del TUIR, che, come modificato dall'art. 8, comma 1, lett. b), del d.L.n. 73/2022, convertito con modificazioni dalla Legge n. 122/2022, ha previsto l'applicazione del principio di c.d. “derivazione rafforzata” – ed in particolare dei criteri di imputazione temporale – anche in relazione alle poste contabilizzate a seguito del processo di correzione degli errori contabili.

Nello specifico, viene previsto che la predetta disposizione operi esclusivamente per i soggetti che, sussistendo gli altri presupposti, sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti.

Commi 396 – 401: Credito d'imposta per le fondazioni bancarie

Le disposizioni in commento prevedono che nell'ipotesi di operazioni di fusione poste in essere dalle fondazioni bancarie, ai soggetti incorporanti sia riconosciuto un credito d'imposta pari al 75 per cento delle erogazioni in denaro previste nei relativi progetti di fusione per incorporazione e successivamente effettuate a beneficio dei territori di operatività delle fondazioni incorporate, le quali versino in gravi difficoltà.

Per fondazione bancaria in grave difficoltà devono intendersi quelle fondazioni di cui al d.Lgs. n. 153/1999 con un patrimonio contabile, risultante dal bilancio approvato al 31 dicembre 2021, non superiore a 50 milioni di euro e che, sulla base dei bilanci di missione approvati nel quinquennio 2017-2021, abbiano subito, rispetto al quinquennio precedente, una riduzione di

almeno il 30 per cento dell'importo delle erogazioni deliberate.

Tale credito d'imposta è riconosciuto sino all'esaurimento delle risorse annue disponibili, pari a 6 milioni di euro all'anno fino al 2027, secondo l'ordine cronologico con cui le fondazioni incorporanti comunicano all'ACRI le delibere di impegno a effettuare le erogazioni.

Il credito d'imposta riconosciuto deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale è avvenuto il riconoscimento e in quelle dei periodi successivi nei quali il credito è utilizzato.

Nello specifico, il credito d'imposta in commento può essere:

- (i). utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del d.Lgs. n. 241/1997, a decorrere dal periodo d'imposta nel quale lo stesso è stato riconosciuto; o
- (ii). ceduto dalle fondazioni incorporanti a intermediari bancari, finanziari e assicurativi, secondo le modalità che verranno definite con apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Comma 423: Proroga credito d'imposta per i "beni materiali 4.0"

La norma interviene sul termine previsto all'art. 1, comma 1057, della Legge di Bilancio 2021, relativo al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, c.d. "beni materiali 4.0".

Nello specifico, è disposta la proroga dal 30 giugno 2023 al 30 settembre 2023 del termine "lungo" per effettuare gli investimenti in "beni materiali 4.0" che siano stati "prenotati" entro il 31 dicembre 2022, consentendo così anche per tali beni di fruire di tale disciplina.

In sostanza, quindi, per beneficiare della proroga in commento è necessario che entro il 31 dicembre 2022 sia stato accettato dal venditore l'ordine d'acquisto e che sia stato effettuato il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo d'acquisto.

* * *

Foglia & Partners è a Vostra disposizione per ogni ulteriore chiarimento ed approfondimento in merito ai temi affrontati.

Contatti:

Email: home@fptax.it

Web: fogliandpartners.com

Roma, Via dei Prefetti 17, Tel: +39 06 68300655

Milano, Largo Ildefonso Schuster 1, Tel: +39 02 09994690

Il presente documento ha finalità meramente informativa e non può essere inteso, in alcun modo, quale parere legale.