



La Manovra di Bilancio per il 2023
Analisi delle misure su fisco e aiuti di Stato

Nota di Aggiornamento

12 gennaio 2023

Premessa

Con la pubblicazione nella [Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 303 del 29 dicembre 2022](#), si è concluso l'iter di approvazione della Legge di Bilancio per il 2023 (Legge 29 dicembre 2022, n. 197 – Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025, di seguito **Legge di Bilancio 2023** o **LdB 2023**).

I limitati spazi di bilancio prospettati dalla NADEF – circa 9 miliardi di euro nel 2022 e 21 miliardi nel 2023 – hanno consentito interventi incisivi solo su alcuni ambiti, individuati come prioritari, con riferimento, in particolare, a misure per far fronte al caro energia¹ (sulle quali sono concentrati circa i due terzi delle risorse derivanti dal maggiore indebitamento).

Pochi gli interventi sul capitolo investimenti privati, seppure con positivi correttivi intervenuti durante il percorso parlamentare di approvazione del provvedimento. Il riferimento è, in particolare, al capitolo Mezzogiorno, che vede ora la proroga del credito d'imposta Sud, di quello per gli investimenti effettuati nelle ZES e della maggiorazione del credito di imposta per investimenti in ricerca e sviluppo per le imprese operanti al Sud.

In merito alla trasformazione digitale, che, ricordiamo, è finanziata da una parte consistente delle risorse europee del Next Generation EU, vi è tuttora l'auspicio che si possa, con successivi interventi normativi, investire risorse aggiuntive per un potenziamento, nel 2023, delle agevolazioni relative alle acquisizioni di beni 4.0.

Appare, in definitiva, carente l'azione sul costo del lavoro e sul cuneo fiscale e contributivo; sul tema, Confindustria chiede interventi di carattere strutturale, quali un consistente taglio degli oneri contributivi a carico dei dipendenti con retribuzioni fino a 35 mila euro e, corrispondentemente, di quelli a carico dei datori.

Sul piano fiscale per i lavoratori dipendenti si prevede una riduzione transitoria, per il solo 2023, dell'aliquota dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività, dal 10 al 5 per cento, mentre nessun intervento viene previsto con riferimento al welfare aziendale (ricordiamo che dal 1° gennaio 2023 il plafond di non imponibilità dei benefit erogati ai dipendenti tornerà dagli attuali 3 mila a 258 euro).

Sempre con riferimento alla tassazione delle persone fisiche si dispongono modifiche al regime forfettario per lavoratori autonomi ed imprenditori individuali, nonché l'introduzione, per il solo 2023, di un regime di flat tax incrementale per coloro che non aderiscono al predetto regime forfettario. Si tratta di misure di riduzione del prelievo fiscale per limitate categorie reddituali di dubbia ragionevolezza e di modesto impatto finanziario, la cui

¹ Si veda, più diffusamente, quanto esposto in sede di [audizione dal Presidente di Confindustria](#), Carlo Bonomi.

attuazione sarebbe stato preferibile rinviare nell'ambito dell'annunciata riforma organica dell'IRPEF per la generalità dei contribuenti.

Sono, altresì, previste diverse misure di supporto ai contribuenti che, come indicato nella relazione illustrativa, sono volte a definire i loro rapporti con l'Amministrazione finanziaria; si tratta di misure ad ampio ambito (dalla definizione degli avvisi bonari alle cartelle esattoriali, includendo anche la definizione delle liti pendenti presso le Corti di giustizia tributarie e presso la Corte di Cassazione), per le quali si renderà necessaria nei primi mesi del 2023 l'emanazione da parte dell'Agenzia delle Entrate dei relativi provvedimenti attuativi.

Di interesse le disposizioni che affrontano, colmando un vuoto normativo, i profili qualificatori, ai fini fiscali, delle crypto-attività (seppur in un contesto che – anche in ragione della sua innovatività – richiederà opportuni chiarimenti applicativi) e alcune limature in punto di fiscalità internazionale.

Si fornisce, qui di seguito, un primo esame delle principali misure di carattere fiscale e in tema di aiuti di Stato, con riserva di ulteriori approfondimenti su specifici capitoli di intervento.

Area Politiche fiscali Confindustria

**Documento chiuso in redazione il 12 gennaio 2023.*

Sommario

Articolo 1, commi da 2 a 9 (Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale)	7
Articolo 1, comma 10 (Superbonus ONLUS)	15
Articolo 1, commi 13 e 14 (Riduzione dell'imposta sul valore aggiunto e degli oneri generali nel settore del gas per il primo trimestre 2023 e riduzione dell'imposta sul valore aggiunto sulle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano)	16
Articolo 1, comma 16 (Estensione riduzione IVA al settore del teleriscaldamento)	18
Articolo 1, comma 54 (Modifiche al regime forfettario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni)	18
Articolo 1, commi 55-57 (Flat tax incrementale)	23
Articolo 1, commi 58-62 (Detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di pasti e bevande)	24
Articolo 1, comma 63 (Riduzione dell'imposta sostitutiva applicabile ai premi di produttività dei lavoratori dipendenti)	25
Articolo 1, comma 64 (Differimento delle disposizioni relative a sugar tax e plastic tax)	28
Articolo 1, comma 72 (Aliquota IVA per prodotti dell'infanzia e per la protezione dell'igiene intima femminile)	29
Articolo 1, comma 73 (Riduzione dell'IVA applicabile sul pellet)	29
Articolo 1, comma 74 e 75 (Proroga per il 2023 delle agevolazioni per l'acquisto della casa di abitazione in favore di coloro che non hanno compiuto 36 anni)	30
Articolo 1, comma 76 (Misure per favorire la ripresa del mercato immobiliare - detrazione IVA imprese costruttrici)	30
Articolo 1, commi 84-86 (Disposizioni in materia di indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali)	31



Articolo 1, commi 87-95 (Imposta sostitutiva sulle riserve di utili)	33
Articolo 1, commi 96-99 (Disposizioni in materia di tassazione delle plusvalenze realizzate da soggetti esteri)	36
Articolo 1, commi 100-105 (Assegnazione agevolata ai soci)	37
Articolo 1, comma 106 (Estromissione dei beni delle imprese individuali)	39
Articolo 1, commi 107-109 (Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e partecipazioni)	41
Articolo 1, commi da 115 a 121 (Contributo di solidarietà temporaneo per il 2023)	42
Articolo 1, commi da 126 a 147 (Norme in materia di crypto-attività)	45
Articolo 1, commi 148-150 (Presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA)	49
Articolo, 1 comma 151 (Vendita di beni tramite piattaforme digitali)	50
Articolo 1, comma 152 (Responsabilità cessionario e committente per operazioni IVA inesistenti)	51
Articolo 1, commi da 153 a 161 e da 163 a 165 (Definizione agevolata avvisi bonari)	52
Articolo 1, commi da 166 a 173 (Regolarizzazione irregolarità formali)	55
Articolo 1, commi da 174 a 178 (Ravvedimento speciale)	58
Articolo 1, commi 179-185 (Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento)	60
Articolo 1, commi 186-205 (Definizione agevolata delle controversie tributarie)	61
Articolo 1, commi 206-212 (Conciliazione agevolata delle controversie tributarie)	63
Articolo 1, commi 213-218 (Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione)	64



Articolo 1, commi 219-221 (Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale)	65
Articolo 1, commi 222-230 (Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione)	65
Articolo 1, commi 231-252 (Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022)	69
Articolo 1, commi 253-254 (Disposizioni in materia di comunicazioni di inesigibilità)	73
Articolo 1, comma 255 (Implementazione in Italia della c.d. <i>Investment Management Exemption</i>)	74
Articolo 1, commi 265-267 (Proroga credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno e credito d'imposta ZES)	75
Articolo 1, comma 268 (Proroga del credito d'imposta potenziato per le attività di ricerca e sviluppo nelle aree del Mezzogiorno)	77
Articolo 1, commi 271 e 272 (Proroga dei termini di riversamento del credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo e procedura di certificazione)	79
Articolo 1, comma 273-275 (Estensione del principio di derivazione rafforzata)	82
Articolo 1, comma 277 (Bonus mobili)	82
Articolo 1, commi 384-388 (Mezzi di pagamento)	83
Articolo 1, comma 391 (Sostenimento del Registro nazionale degli aiuti di Stato e della piattaforma <i>incentivi.gov.it</i>)	84
Articolo 1, comma 395 (Proroga del credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI)	85
Articolo 1, comma 423 (Termini di consegna dei beni ordinati entro il 31 dicembre 2022 per la fruizione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi)	86



Articolo 1, commi da 595 a 602 (Aiuti di stato COVID-19 e recupero aiuti corrisposti in eccedenza dei massimali)	87
Articolo 1, commi da 730 a 773 (Misure a favore dei territori colpiti da calamità naturali)	88
Articolo 1, commi da 834 a 836 (Modifiche alla disciplina IMU per effetto dell'introduzione dell'Imposta locale immobiliare autonoma (ILIA) nella Regione autonoma del Friuli-Venezia Giulia)	94
Articolo 1, comma 837 (Modifiche alle modalità di pubblicazione delle aliquote IMU)	94
Articolo 1, commi 894-895 (Proroga Superbonus al 110 per cento)	95

Articolo 1, commi da 2 a 9 (Contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale)

La Legge di Bilancio 2023, in continuità con precedenti interventi², ha disposto il rinnovo, per il primo trimestre del corrente anno, dei crediti di imposta in favore delle imprese, per l'acquisto di energia elettrica e gas, secondo le seguenti intensità agevolative:

- imprese cc.dd. energivore: credito di imposta pari al 45 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2023;
- imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica: credito di imposta pari al 35 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel primo trimestre dell'anno 2023;
- imprese cc.dd. gasivore: credito di imposta, pari al 45 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare del 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici;
- imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale: credito di imposta, pari al 45 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

In merito all'ambito oggettivo di applicazione delle misure, vale considerare che la nozione di imprese energivore (comma 2) include le imprese:

1. che siano qualificabili come "imprese a forte consumo di energia elettrica" ai sensi del decreto del Ministro dello Sviluppo Economico 21 dicembre 2017³; e

² Si veda, in particolare, quanto disposto, per i precedenti trimestri del 2022, dalle seguenti previsioni normative:

- articolo 15.1 del Decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4 (DL Sostegni-ter);
- articolo 5 del Decreto legge 1 marzo 2022, n. 17 (DL Energia);
- articolo 4 del Decreto legge 21 marzo 2022, n. 21 (DL Ucraina);
- articolo 4 del Decreto legge 17 maggio 2022, n. 50 (DL Aiuti);
- articolo 6 del Decreto legge 9 agosto 2022, n. 115 (DL Aiuti-bis);
- articolo 1 del Decreto legge 23 settembre 2022, n. 144 (DL Aiuti-ter); articolo 1 del Decreto legge 18 novembre 2022, n. 176 (DL Aiuti-quater).

³ Il decreto 21 dicembre 2017 ha definito la disciplina delle agevolazioni per le imprese energivore, in conformità con la decisione della Commissione UE C (2017) 3406 del 23 maggio 2017 e le linee guida europee ("Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020", di cui alla Comunicazione 2014/C 200/01, sezioni 3.7.2 e 3.7.3).

2. i cui costi medi per kWh della componente energia elettrica riferibili all'ultimo trimestre 2022 abbiano subito un incremento in misura superiore al 30 per cento del costo relativo al medesimo trimestre dell'anno 2019.

Con riferimento al requisito sub 1), l'articolo 15, comma 1, del Decreto legge 27 gennaio 2022, n. 4 (DL Sostegni-ter), nel rinviare all'apposito D.M., identifica le imprese a forte consumo di energia come quelle aventi i requisiti di cui all'articolo 3 e, contestualmente, iscritte all'elenco di cui al successivo articolo 6, comma 1, del medesimo decreto.

In particolare, l'articolo 3, comma 1, del D.M. identifica le imprese a forte consumo di energia elettrica, che accedono alle agevolazioni di cui allo stesso decreto, come quelle che hanno un consumo medio di energia, calcolato nel periodo di riferimento, pari ad almeno 1 GWh/anno e che rispettano uno dei seguenti requisiti:

- a) operano nei settori dell'Allegato 3 alla Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020 (estrazione di minerali, produzione di oli e grassi, tessitura, produzione di cemento, fabbricazione di componenti elettronici, etc.);
- b) operano nei settori dell'Allegato 5 all'anzidetta Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020 (altri settori minerari e manifatturieri non inclusi nell'Allegato 3) e sono caratterizzate da un indice di intensità elettrica positivo determinato, sul periodo di riferimento, in relazione al cd. VAL, ossia al valor medio triennale del valore aggiunto lordo a prezzi di mercato (al netto di eventuali imposte indirette e di eventuali sussidi), non inferiore al 20 per cento;
- c) non rientrano fra quelle di cui ai precedenti punti a) e b), ma sono ricomprese negli elenchi delle imprese a forte consumo di energia redatti dalla Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA) in attuazione dell'articolo 39 del Decreto legge n. 83 del 2012.

Inoltre, l'articolo 4 del D.M. identifica i requisiti di intensità del costo dell'energia elettrica rispetto al Valore aggiunto lordo (almeno il 20 per cento) o rispetto al fatturato (almeno il 2 per cento) che le imprese devono dimostrare di raggiungere per l'iscrizione all'elenco.

Sono escluse dalle agevolazioni per le energivore le imprese in difficoltà ai sensi della Comunicazione della Commissione (2014/C 249/01) concernente "Orientamenti sugli aiuti di Stato per il salvataggio e la ristrutturazione di imprese non finanziarie in difficoltà" (cfr. articolo 3, comma 2, del D.M.).

Per tale categoria di imprese, il credito di imposta è riconosciuto nella misura del 45 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre dell'anno 2023; vale la pena, altresì, precisare che il credito di imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese energivore e dalle stesse autoconsumata nel primo trimestre dell'anno 2023. In tal

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

Alle imprese diverse da quelle energivore – come in precedenza descritte – e dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW (comma 3), il credito di imposta è riconosciuto nella misura del 35 per cento della spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre dell'anno 2023, comprovato dalle fatture d'acquisto, qualora il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al quarto trimestre dell'anno 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 del 2019.

Si conferma, dunque, la scelta adottata già con il DL Aiuti-ter che aveva ampliato il novero applicativo dell'agevolazione, includendovi le imprese con contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW (in luogo delle sole imprese dotate di contatori di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW).

Quanto alla nozione di imprese gasivore (comma 4), le stesse sono individuate facendo riferimento alle disposizioni del decreto del Ministro della Transizione Ecologica 21 dicembre 2021, come quelle che:

- a) operano nei settori elencati nell'allegato 1 al medesimo decreto;
- b) che hanno un consumo medio di gas naturale, calcolato per il periodo di riferimento, pari ad almeno 1 GWh/anno (ovvero 94.582 Sm³/anno, considerando un potere calorifico superiore per il gas naturale pari a 10,57275 kWh/Sm³); e
- c) hanno consumato, nel primo trimestre solare dell'anno 2022, un quantitativo di gas naturale per usi energetici non inferiore al 25 per cento di tale volume di gas naturale (indicato all'articolo 3, comma 1, del medesimo decreto), al netto dei consumi di gas naturale impiegato in usi termoelettrici.

Per "periodo di riferimento" si intende, per l'anno di competenza "N" in cui si fruisce dell'agevolazione, il triennio che va da "N-4" a "N-2", salvo che per le imprese di più recente costituzione. Al riguardo, la Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA), nel rispetto delle disposizioni impartite dall'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA), è tenuta a redigere, in riferimento a ciascun anno di competenza, l'elenco delle imprese a forte consumo di gas naturale.

Per le imprese diverse da quelle qualificate come “gasivore” (comma 5), la Legge di Bilancio 2023 riconosce un credito di imposta, nella misura del 45 per cento della spesa sostenuta per l’acquisto del medesimo gas nel primo trimestre solare dell’anno 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

In ogni caso, per le imprese gasivore e non, l’agevolazione spetta qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al 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 trimestre dell’anno 2019.

Alle imprese diverse da quelle energivore e gasivore, rientranti nell’ambito applicativo delle misure in commento, è riconosciuta la facoltà di ottenere dal venditore di energia elettrica o gas naturale una comunicazione recante il calcolo dell’incremento di costo della componente energetica e l’ammontare del credito di imposta spettante per il primo trimestre 2023 (comma 6).

Presupposto per l’ottenimento di tale comunicazione è la coincidenza di fornitore nel quarto trimestre 2019, quarto trimestre 2022 e primo trimestre 2023; a seguito della richiesta, il fornitore è tenuto all’invio della comunicazione entro 60 giorni dal 31 marzo p.v. (i.e. termine del periodo per il quale spetta il credito di imposta).

L’ARERA dovrà definire il contenuto della predetta comunicazione e le sanzioni in caso di mancata ottemperanza da parte del venditore, presumibilmente in continuità con quanto già previsto per i precedenti periodi di vigenza delle agevolazioni (cfr. delibere ARERA n. 373/2022 e n. 474/2022).

Secondo le precedenti delibere, le comunicazioni tra venditori e imprese devono avvenire per il tramite di posta elettronica certificata (PEC) o, alternativamente, con altre modalità con caratteristica di tracciabilità individuate dal venditore (ad esempio raccomandata A/R). Inoltre, qualora ne ricorrano i presupposti, le inottemperanze all’obbligo di comunicazione da parte dei fornitori determinano l’avvio di procedimenti sanzionatori ai sensi dell’articolo 2, comma 20, lett. c), della Legge n. 481/1995, per l’applicazione di sanzioni amministrative pecuniarie fino al 2 per cento del fatturato realizzato dal venditore nell’ultimo esercizio chiuso prima dell’avvio del procedimento sanzionatorio o, in mancanza, dell’ultimo fatturato disponibile, tenuto conto del livello di inottemperanza accertato anche a campione.

Vale la pena, inoltre, rimarcare che la richiesta dell’impresa fruitrice al fornitore rappresenta una semplice opzione con finalità di semplificazione dei calcoli; pertanto, ove non effettuata, non fa venir meno il diritto al credito di imposta, in presenza degli altri presupposti di legge.

Ai sensi del comma 7 del provvedimento in esame, i suddetti crediti d'imposta sono utilizzabili esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro la data del 31 dicembre 2023 e sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), non porti al superamento del costo sostenuto.

Le agevolazioni non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'IRAP e non rilevano ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 61 del Testo unico delle imposte sui redditi (Decreto Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 del 1986 - TUIR), né rispetto ai criteri di inerenza delle altre spese, di cui all'articolo 109, comma 5, del medesimo TUIR.

Il successivo comma 8 statuisce la cedibilità dei crediti di imposta, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni, se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dal Testo Unico Bancario – TUB (articolo 106, Decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385), società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo apposito (articolo 64, TUB) ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private – CAP, di cui al Decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209.

Resta ferma l'applicazione dei controlli preventivi e delle misure di contrasto alle frodi in materia di cessioni dei crediti di cui all'articolo 122-bis, comma 4, del Decreto legge n. 34 del 2020, in base al quale i soggetti obbligati di cui all'articolo 3 del Decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, che intervengono nelle predette cessioni, non procedono all'acquisizione del credito in tutti i casi in cui ricorrono gli obblighi di segnalazione delle operazioni sospette e di astensione (rispettivamente previsti dagli articoli 35 e 42 del predetto D.Lgs. n. 231/2007 in materia di antiriciclaggio), per ogni cessione intercorrente tra i già menzionati soggetti, anche successiva alla prima.

I contratti di cessione conclusi in violazione delle predette prescrizioni sono nulli.

In caso di cessione dei crediti d'imposta le imprese beneficiarie sono tenute a chiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d'imposta. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35, D.Lgs. n. 241/1997, dai soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 3 dell'articolo 3 del Decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai

responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato D.Lgs. n. 241 del 1997.

Giova, altresì, ricordare che il credito d'imposta può essere fruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente e, comunque, entro la medesima data del 31 dicembre 2023.

Si demanda a un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate la definizione delle modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti di cui al comma 3, dell'articolo 3 del DPR n. 322 del 1998.

Oltre all'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 122-bis si prevede l'applicazione anche di quelle recate dall'articolo 121, commi da 4 a 6, del Decreto legge n. 34 del 2020, laddove compatibili. Si ricorda, a tal riguardo, che il comma 4 del citato articolo 121 dispone che, ai fini del controllo sulla cessione dei crediti d'imposta, si applichino le attribuzioni e i poteri di accertamento in tema di imposte sui redditi, posti in capo all'Amministrazione finanziaria dagli articoli 31 e seguenti del DPR n. 600 del 1973. Si chiarisce che i fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto. L'Agenzia delle Entrate, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo procede, in base a criteri selettivi e tenendo anche conto della capacità operativa degli uffici, alla verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta negli ordinari termini di accertamento (per i crediti non spettanti: cinque anni dalla dichiarazione, ai sensi articolo 43 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600; per i crediti inesistenti: otto anni dall'utilizzo del credito ai sensi dell'articolo 27, commi da 16 a 20, del Decreto legge 29 novembre 2008, n. 185).

Ai sensi del successivo comma 5, in assenza dei requisiti che danno diritto alla detrazione, l'Agenzia delle Entrate provvede a recuperare l'importo corrispondente alla detrazione non spettante. Tale importo è maggiorato degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo (di cui all'articolo 20 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602) e delle sanzioni per utilizzo di crediti di imposta in misura superiore a quella spettante, ovvero inesistenti (di cui all'articolo 13 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471).

Il comma 6 prevede infine che il recupero del predetto importo sia effettuato nei confronti del soggetto beneficiario delle originarie detrazioni. Resta ferma, in presenza di concorso nella violazione con dolo o colpa grave, l'applicazione della norma per cui, ove più persone concorrano in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta (articolo 9, comma 1 del Decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472); rimane ferma anche

la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo maggiorato di sanzioni e interessi.

Il comma 9 affida al Ministero dell'economia e delle finanze il monitoraggio delle fruizioni dei crediti d'imposta, ai fini del rispetto delle norme di contabilità pubblica.

In termini generali, l'intervento appare positivo e migliorativo, rispetto ad analoghi precedenti, in riferimento all'intensità delle aliquote. Per ciascuna categoria di impresa, infatti, la norma in commento dispone un incremento dell'aliquota del credito di imposta, rispetto ai precedenti trimestri del 2022.

Qui di seguito, un prospetto riepilogativo dell'andamento delle percentuali agevolative:

Beneficiari	I trim. 2022	II trim. 2022	III trim. 2022	ott. nov. 2022	dic. 2022	I trim. 2023
Imprese energivore	20%	25%	25%	40%	40%	45%
Imprese gasivore	10%	25%	25%	40%	40%	45%

Beneficiari	II trim. 2022	III trim. 2022	ott. nov. 2022	dic. 2022	I trim. 2023
Imprese non energivore	15%	15%	30%	30%	35%
Imprese non gasivore	25%	25%	40%	40%	45%

Talune problematiche potrebbero, tuttavia, continuare a sussistere in ragione del termine per la compensazione fissato per legge.

Pur riconoscendo che, in questa ipotesi, alle imprese è riconosciuto un termine non eccessivamente ristretto per la compensazione (entro il 31 dicembre 2023), rispetto a quanto accaduto in alcuni trimestri del 2022⁴, va considerato che, in termini generali, la presenza di limiti temporali all'utilizzo in compensazione di crediti di imposta, potrebbe contrarne la capacità di fruizione da parte delle imprese prive di adeguata capienza fiscale (anche per il contestuale utilizzo di altri crediti di imposta). Si tenga presente che, sulla base delle informazioni disponibili al 22 novembre 2022 e riportate anche dall'Ufficio

⁴ I limiti di utilizzo dei crediti di imposta sono stati precedentemente fissati al:

- 31 dicembre 2022 per i crediti di imposta relativi a primo e secondo trimestre 2022;
- 30 giugno 2023, per i crediti di imposta relativi al terzo trimestre 2022;
- 30 giugno 2023 per i crediti di imposta relativi ai mesi di ottobre, novembre e dicembre 2022;
- 31 dicembre 2023 per i crediti di imposta relativi al primo trimestre 2023.

Parlamentare di Bilancio - UPB⁵, le imprese hanno utilizzato in compensazione solo 2,7 dei 4,3 miliardi attesi nelle Relazioni tecniche per il primo semestre del 2022 (circa il 63 per cento).

Confindustria ha formulato, in questi mesi, diverse proposte per ovviare alle descritte difficoltà, quali: un ampliamento dei termini di compensazione; la possibilità di cessione parziale dei crediti di imposta; la possibilità alternativa di utilizzo tramite apposite procedure di rimborso.

Inoltre, lo strumento del credito di imposta, pur caratterizzandosi positivamente in ragione della sua natura automatica, ha reso necessario, sin dal primo momento, un significativo intervento interpretativo da parte dell'Agenzia delle Entrate e degli altri organismi coinvolti (in particolare, i chiarimenti di natura non fiscale sono stati resi con il contributo del Ministero della transizione ecologica (MITE) e dell'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA)).

Ad oggi si riscontra la pubblicazione di quattro circolari di chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate, oltre all'adozione di numerose risposte ad istanze di interpello, al fine di raccordare la misura fiscale con la complessa regolamentazione del mercato dell'energia elettrica e del gas naturale. Non è escluso che, nonostante tale intensa attività di supporto ai contribuenti, possano residuare specifici dubbi applicativi in relazione a casi concreti di particolare complessità.

Effetti finanziari – *La relazione tecnica al provvedimento (di seguito, **RT**) stima l'effetto delle misure nei seguenti maggiori oneri (in milioni di euro):*

Energivori	-2.273,48
Non energivori	-3.141,65
Gasivori	-2.675,16
Non gasivori	-1.756,26
TOTALE	-9.846,55

⁵ Audizione della Presidente dell'UPB, Lilia Cavallari, nell'ambito dell'attività conoscitiva preliminare all'esame del disegno di legge recante bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2023 e bilancio pluriennale per il triennio 2023-2025 – Commissioni bilancio riunite della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica, disponibile al seguente [link](#).

Articolo 1, comma 10 (Superbonus ONLUS)

Il comma 10 incide sulla regolamentazione del c.d. Superbonus di cui all'articolo 119 del Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 prevedendo, alla lettera a), l'estensione della disciplina prevista per le spese di installazione di impianti solari fotovoltaici, di cui al comma 5 dello stesso articolo 119, alle organizzazioni non lucrative di utilità sociale (ONLUS), alle organizzazioni di volontariato (ADV) e alle associazioni di promozione sociale (APS) iscritte nel registro nazionale e nei registri regionali e delle province autonome di Trento e Bolzano.

Il comma 5 citato prevede, infatti, una detrazione del 110 per cento per spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute per l'installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su edifici, ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettere a), b), c) e d) del regolamento di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 26 agosto 1993, n. 412, ovvero di impianti solari fotovoltaici su strutture pertinenziali agli edifici, eseguita congiuntamente ad uno degli interventi di cui ai commi 1 e 4 dell'articolo 119 (c.d. interventi trainanti).

Il comma 10 in commento estende tale disciplina ai soggetti sopraelencati per interventi realizzati in aree o strutture non pertinenziali, anche di proprietà di terzi, diversi dagli immobili ove sono realizzati i ccdd. interventi trainanti, a condizione che tali immobili siano situati all'interno di centri storici soggetti ai vincoli di cui all'articolo 136, comma 1, lettere b) e c) (Immobili ed aree di notevole interesse pubblico), e all'articolo 142, comma 1 (Aree tutelate di interesse paesaggistico) del Codice dei beni culturali e del paesaggio.

La lettera b), infine, aggiunge un periodo al comma 16-ter dell'articolo 119 prevedendo che, fermo restando il calcolo del limite di spesa ammesso alle detrazioni del Superbonus previsto dal comma 10-bis dell'articolo 119, per gli interventi di installazione di impianti a fonte rinnovabile, realizzati sulle singole unità immobiliari realizzati dalle ONLUS che svolgono attività di prestazione di servizi socio-sanitari e assistenziali e i cui membri del consiglio di amministrazione non percepiscano alcun compenso o indennità di carica, l'applicazione della disciplina del comma 16-ter, che estende la detrazione agli impianti realizzati nell'ambito delle comunità energetiche, avviene fino alla soglia di 200 KW con l'aliquota del 110 per cento delle spese sostenute.

Effetti finanziari – Di seguito, l'impatto di gettito della misura, come stimato dalla RT (in milioni di euro):

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031
IRPEF/IRES	-0,02	-0,3	-0,4	-0,5	-0,4	-0,1	-0,02	0,10	0
Credito	0	-2,4	-4,2	-5,9	-5,9	-3,5	-1,7	0	0
IRPEF/IRES	0	0,4	0,2	0,2	-0,2	0	0	0	0

IRAP	0	0,03	0,02	0,02	-0,01	0	0	0	0
IVA	0,1	0,1	0,1	0	0	0	0	0	0
Totale	0,08	-2,17	-4,28	-6,18	-6,51	-3,60	0,10	0,10	0

Articolo 1, commi 13 e 14 (Riduzione dell'imposta sul valore aggiunto e degli oneri generali nel settore del gas per il primo trimestre 2023 e riduzione dell'imposta sul valore aggiunto sulle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano)

In continuità con quanto disposto da precedenti provvedimenti⁶, anche per il primo trimestre 2023, si estende l'applicazione dell'aliquota ridotta al 5 per cento per le somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali stimate o effettivamente consumato. L'aliquota IVA, pertanto, si applica indipendentemente dal momento di fatturazione, purché sia riferita a consumi di competenza del periodo di riferimento. Ne consegue che, laddove la contabilizzazione periodica si basi su dati stimati, l'aliquota IVA del 5 per cento, potrà essere applicata anche alle fatture di conguaglio emesse momenti successivi rispetto al periodo di vigenza della descritta misura di agevolazione.

Si rammenta che l'aliquota del 5 per cento sostituisce temporaneamente quelle del 10 per cento o del 22 per cento, ordinariamente applicabili in base a specifici parametri e caratteristiche della somministrazione (es. somministrazioni per usi civili che superano o meno il limite annuo di 480 metri cubi).

Il trattamento agevolato delle somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali, è ormai vigente dall'ultimo trimestre del 2021 e, nel tempo, ha evidenziato alcune criticità applicative legate alla corretta individuazione del perimetro oggettivo di applicazione e alle potenziali difficoltà di contabilizzazione e conseguente corretta fatturazione.

Tali difficoltà sono state parzialmente risolte da vari chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate⁷ e dalle continue proroghe che, estendendo l'agevolazione ad un periodo di tempo più ampio, hanno sicuramente facilitato la gestione dei conguagli anche per i soggetti che fatturano in base ai consumi stimati.

⁶ DL n. 130/2021 e articolo 1, comma 506, legge n. 234/2021, dell'articolo 2, DL n. 17/2022, e dell'articolo 2, DL n. 80/2022, abrogato dall'articolo 1, comma 2, Legge n. 91/2022.

⁷ Circolare n. 17/ E del 3 dicembre 2021 e Circolare n. 20/E del 10 luglio 2022.

Tuttavia, con riguardo ai dubbi sul perimetro oggettivo, può essere utile riportare una delle più frequenti casistiche verificatesi durante il primo anno di applicazione, non risolta dai citati chiarimenti interpretativi, e che ha portato ad una difformità di comportamento tra gli operatori. Si tratta delle somministrazioni di gas destinato a specifici impieghi che non rientrano nel campo di applicazione delle accise⁸. Si tratta di somministrazioni che sono generalmente destinate agli usi industriali, individuati dalla norma, tuttavia, il fatto di essere operazioni escluse dal campo di applicazione delle accise sembra aver indotto l'Amministrazione finanziaria a ritenere che tali operazioni dovessero essere escluse anche dal campo di applicazione dell'aliquota IVA ridotta. Sebbene le suddette operazioni non siano state oggetto di specifici chiarimenti nei citati documenti di prassi, possiamo osservare che l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto utile chiarire, invece, che le somministrazioni esenti da accise, o soggette ad accisa ridotta, godano comunque dell'aliquota IVA ridotta al 5 per cento, in quanto rientranti nel campo di applicazione della normativa accise (anche se con trattamento agevolato). Tale accostamento del perimetro di applicazione dell'agevolazione IVA con la rilevanza delle somministrazioni ai fini delle accise, parrebbe dovuto al rimando, presente nella norma istitutiva, al Decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504 – Testo unico sulle accise.

Tuttavia, merita osservare che tale rimando riguarda esclusivamente l'articolo 26 e ha (a nostro avviso) la mera finalità di consentire l'individuazione degli usi civili e industriali; condizione necessaria al fine di applicare l'agevolazione. Proprio per tale ragione, si ritiene che l'applicazione dell'aliquota IVA ridotta, anche alle operazioni non rilevanti ai fini delle accise ma comunque destinate ai suddetti usi civili e industriali, fosse compatibile con la ratio della norma e con gli obiettivi prefissi dal Legislatore.

Infine, il comma 14 dispone l'applicazione, per il primo trimestre 2023, della stessa l'aliquota ridotta del 5 per cento anche per le somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto "servizio energia"; prorogando all'agevolazione già introdotta per l'ultimo trimestre del 2022⁹.

Effetti finanziari – La RT, con riferimento alla riduzione dell'IVA e degli oneri generali nel settore del gas per il primo trimestre 2023, stima una perdita di gettito IVA pari a 834 milioni

⁸ Articolo 21, comma 13, del Decreto legislativo 26 ottobre 1995 , n. 504, che esclude dal campo di applicazione dell'accisa il gas utilizzato per la riduzione chimica, nei processi elettrolitici, metallurgici e mineralogici classificati nella nomenclatura generale delle attività economiche nelle Comunità europee sotto il codice DI 26 "Fabbricazione di prodotti della lavorazione di minerali non metalliferi" di cui al regolamento (CEE) n. 3037/90 del Consiglio, del 9 ottobre 1990, relativo alla classificazione statistica delle attività economiche nella Comunità europea.

⁹ Articolo 5, comma 2, DL n. 115/2022.

di euro per il 2023. Per quanto riguarda l'IVA sulle somministrazioni di energia termica prodotta con gas metano, la RT stima effetti finanziari negativi per l'anno 2023 pari a 7,54 milioni di euro.

Articolo 1, comma 16 (Estensione riduzione IVA al settore del teleriscaldamento)

Con la finalità di ridurre l'aggravio dovuto ai recenti aumenti dei prezzi sulle forniture energetiche, è stata ridotta al 5 per cento anche l'aliquota IVA delle forniture di servizi di teleriscaldamento relative ai consumi stimati o effettivi dei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2023. Come per la riduzione disposta sulle somministrazioni di gas metano, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione non rileva la data di fatturazione ma esclusivamente la competenza dei consumi al periodo di riferimento, indipendentemente dalla circostanza che siano effettivi o stimati. In quest'ultimo caso, sarà possibile rettificare la precedente fatturazione e applicare l'aliquota IVA ridotta anche alle fatture di conguaglio da emettere nei mesi successivi. Ai fini della corretta applicazione della disciplina in commento dovrà essere emanato un provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate, sentita l'ARERA, entro il 28 febbraio 2023.

Effetti finanziari – Viene prevista una perdita di gettito IVA di circa 62,21 milioni di euro per i mesi da gennaio a marzo 2023.

Articolo 1, comma 54 (Modifiche al regime forfettario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni)

In linea con quanto precedentemente annunciato dal Governo, la LdB 2023 prevede l'innalzamento, da 65.000 a 85.000 euro, del limite di ricavi e compensi percepiti da persone fisiche titolari di partita IVA (esercenti attività di impresa, arti e professioni), per accedere al cd. regime forfettario¹⁰ introdotto con la Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità

¹⁰ Ulteriore requisito per accedere al regime forfettario, oltre il rispetto del limite dei ricavi/compensi, è il sostenimento di spese di importo non superiore a 20.000 euro per lavoratori dipendenti, collaboratori, prestazioni di lavoro accessorio, titolari di borse di studio, di assegno, o sussidio o di addestramento

2015) e successivamente modificato nei limiti e nelle condizioni di accesso con le successive leggi di bilancio per gli anni 2019 e 2020 (Legge 30 dicembre 2018, n. 145 – Legge di Bilancio 2019 e Legge 27 dicembre 2019, n. 160 – Legge di Bilancio 2020).

L'ingresso nel regime agevolato comporta la determinazione del reddito imponibile con modalità forfettarie (con coefficienti di redditività distinti per attività economiche), in luogo di quelle analitiche (salvo la deduzione degli oneri contributivi), e l'applicazione di una imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle relative addizionali e dell'IRAP nella misura del 15 per cento (con conseguente mancata fruizione degli oneri detraibili). L'aliquota dell'imposta sostitutiva è ridotta al 5 per cento nei primi cinque anni di attività al rispetto di precisi requisiti di fruizione.

Inoltre, ai fini della disciplina IVA è previsto l'esonero dall'obbligo di addebitare l'imposta sulle fatture emesse (e, conseguentemente, viene meno il diritto alla detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti) e l'esonero dai relativi adempimenti (salvo l'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti con volume d'affari superiore ai 25.000 euro, in vigore dal 1° luglio 2022).

Si prevede, altresì, una modifica alle modalità di uscita dal regime forfettario, stabilendo che in caso di superamento della soglia di compensi/ricavi di 100.000 euro in corso d'esercizio, si produrranno sui contribuenti i seguenti effetti:

- ai fini delle imposte sui redditi il soggetto decade con riguardo ai redditi conseguiti nell'intero anno (inclusi quelli conseguiti prima del superamento della soglia);
- ai fini IVA, invece, si applicherà l'imposta ordinaria solo a partire dalla prima operazione effettuata oltre la soglia di accesso.

Tale ultima disposizione è volta a superare una criticità esistente nel meccanismo del regime forfettario dove si prevedeva la decadenza dall'agevolazione, in caso di superamento del limite dei ricavi/compensi (es. 85.000 euro), solo a decorrere dall'anno successivo a), a prescindere dall'entità di tale superamento (es. ricavi pari 120.000 euro).

Resta fermo che nell'ipotesi di ricavi/compensi conseguiti superiori al limite per la fruizione del regime premiale (85.000 euro), ma inferiore al limite di 100.000 euro, il regime forfettario cesserà di trovare applicazione soltanto a partire dalle operazioni realizzate ed ai ricavi conseguiti dall'anno successivo.

professionale. Tale requisito costituisce anche condizione di permanenza nel regime, il cui mancato rispetto comporta l'applicazione del regime ordinario l'anno successivo quello di violazione della condizione.

Non si interviene, invece, sulle altre cause di esclusione dal regime¹¹ il cui mancato rispetto comporterà la fuoriuscita soltanto dall'anno successivo quello di violazione.

Si rammenta, inoltre, che l'estensione della soglia per l'esonero alle regole IVA è subordinato ad autorizzazione di deroga alla Direttiva IVA da parte della Unione Europea, in quanto, ad oggi, il regime agevolato IVA è stato autorizzato solamente fino al limite degli attuali 65.000 euro. La richiesta di deroga presentata dall'Italia, tuttavia, non dovrebbe trovare ostacoli da parte della Unione Europea, in considerazione del fatto che la stessa disciplina comunitaria è stata di recente modificata al fine di consentire a tutti gli Stati membri l'applicazione del regime agevolato entro il limite degli 85.000 euro¹². Considerato, però, che la citata modifica entrerà in vigore solo nel 2025, l'Italia deve essere comunque autorizzata ad anticiparne gli effetti sin dal 2023.

Nelle intenzioni del Governo, la misura dovrebbe comportare una emersione dei compensi e dei ricavi dichiarati dai soggetti interessati. La misura è di interesse per i professionisti, gli imprenditori individuali nonché per alcune realtà del settore bancario in cui si applicano contratti "misti" (es. promotori finanziari).

Merita ricordare che il regime forfettario è il regime naturale per le persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso dei requisiti stabiliti dalla legge e, contestualmente, non incorrano in una delle cause di esclusione (redditi di lavoro dipendente nell'anno precedente l'accesso al regime di importo superiore a 30.000 euro, ovvero attività esercitata prevalentemente nei confronti del datore di lavoro con cui erano intercorsi rapporti di lavoro subordinato nei due anni precedenti) ovvero optino per il regime ordinario di tassazione.

Come evidenziato in passato da Confindustria, l'intervento in commento accentua la discriminazione fiscale tra le diverse categorie reddituali (lavoratori dipendenti, soggetti a tassazione progressiva IRPEF; lavoratori autonomi e imprenditori, soggetti a tassazione proporzionale al 15 per cento), soprattutto in considerazione del fatto che sembrerebbero al momento sostanzialmente ridotte, per i noti vincoli di bilancio pubblico, le possibilità di

¹¹ Le cause di esclusione dal regime forfettario sono:

- non essere soggetti residenti;
- adesione regimi speciali IVA o regimi forfettari ai fini IIDD;
- attività prevalente cessioni di fabbricati o di terreni edificabili;
- percezione nell'anno precedente di redditi di lavoro dipendente superiori a 30.000 euro;
- partecipazione a società di persone, associazioni, imprese familiari o controllo di srl o associazioni;
- attività esercitata prevalentemente nei confronti del datore di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.

¹² Direttiva (UE) 2020/285.

introdurre una riforma complessiva dell'IRPEF incentrata sull'introduzione di una aliquota unica (cd. "flat tax") per la generalità dei contribuenti.

Peraltro, l'innalzamento del tetto viene giustificato con la volontà di far emergere ricavi e compensi non dichiarati confermando, implicitamente, le osservazioni critiche che sono state mosse verso tale regime fiscale da diversi soggetti (cfr. Banca d'Italia, UPB), riguardo il rischio che lo stesso potesse favorire la tendenza di alcuni soggetti ad occultare parte dei loro ricavi/compensi al fine di rispettare formalmente i requisiti dimensionali per l'accesso all'agevolazione.

Tale profilo è sottolineato anche nella Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2022 dove, sebbene come risultato intermedio di uno studio preliminare realizzato da Dipartimento delle Finanze e Agenzia delle Entrate, è stato sottolineato come tale regime agevolato possa generare il fenomeno dei cc.dd. "falsi minimi", cioè di contribuenti che usufruiscono dell'agevolazione solo mediante "sotto dichiarazione" del loro fatturato.

Per completezza di analisi, osserviamo come sussistono delle differenze nel carico contributivo fra le due sopra menzionate categorie reddituali¹³ (con aliquote contributive per professionisti e imprenditori tenuti al pagamento di contributi alla cassa di appartenenza molto variegata, con aliquote massime che possono giungere al 25-26 per cento del loro reddito, ma comunque in media superiori alla quota del 9,19 per cento dovuta dai lavoratori dipendenti) che riducono il beneficio netto conseguito dai contribuenti aderenti al regime di flat tax.

Come evidenziato, però, dalle prime simulazioni¹⁴ la flat tax comporterebbe comunque un minore carico fiscale e contributivo complessivo per i lavoratori forfettari rispetto ai lavoratori dipendenti (il vantaggio sarebbe maggiore per soggetti con ricavi/compensi superiori ad una data soglia di reddito); ma, soprattutto, sarebbe stato preferibile risolvere tali differenze nel prelievo contributivo tra professionisti, imprenditori individuali e lavoratori dipendenti nell'ambito di una revisione del sistema di finanziamento del welfare pubblico, piuttosto che operare sul piano fiscale in una manovra di bilancio, fuori dall'ambito di una riforma organica dell'IRPEF¹⁵.

¹³ Zanetti E., Polemiche ingiustificate sul nuovo tetto per la flat tax delle partite individuali, Eutekne 28 novembre 2022; Giannini, Pellegrino, Dipendenti ed autonomi: un confronto sul cuneo fiscale, Lavoce.info 10 gennaio 2023.

¹⁴ Giannini S., Pellegrino S., "Flat tax: per le partite Iva è un bel risparmio", Lavoce.info 2 dicembre 2022.

¹⁵ Bordignon M., Dipendenti e autonomi di fronte alla flat tax, Lavoce.info, 13 dicembre 2022.

Effetti finanziari – Dalla RT, applicando la medesima metodologia già utilizzata per le modifiche precedenti si stimano dalla misura i seguenti effetti in termini di perdita di gettito IRPEF (in milioni di euro):

	2023	2024	dal 2025
IRPEF	-266,4	-882	-628,6
Addizionale regionale	0	-41,1	-41,1
Addizionale comunale	0	-20,3	-15,6
IRAP	0	0	0
Sostitutiva	0	678	387,3
IVA	-80,8	-80,8	-80,8
Rettifica della detrazione IVA	66,5	0	0
Effetti contributivi	-19	-25,4	-25,4
Totale	-299,7	-371,60	-404,20

Sulla base delle dichiarazioni fiscali 2021 (anno d'imposta 2020, classificazione rispetto al reddito prevalente) e di alcune elaborazioni del Centro Studi Confindustria, si sollevano alcune perplessità su tali stime.

Infatti, l'innalzamento, da 65.000 a 85.000 euro, del limite di ricavi e compensi percepiti da persone fisiche titolari di partita IVA (esercenti attività di impresa, arti e professioni), per accedere al regime di tassazione forfettaria dovrebbe interessare circa 39 mila lavoratori autonomi titolari di partita Iva attualmente contribuenti IRPEF (circa il 13 per cento di tutti i contribuenti lavoratori autonomi, e lo 0,1 per cento del totale dei contribuenti effettivi IRPEF).

Chiaramente la convenienza alla fruizione del regime forfettario per il professionista/imprenditore dipenderà dal confronto tra la redditività "reale" e quella determinata tramite i coefficienti presuntivi fissati per specifica attività e tipologia di lavoro (in presenza di elevati costi di produzione del reddito potrebbe essere preferibile optare per il regime ordinario che consente la deduzione analitica dei costi), nonché dalla esistenza di oneri deducibili/detraibili (la cui fruizione è preclusa per i contribuenti in regime forfettario che sono soggetti ad imposta sostitutiva dell'IRPEF).

Si ricorda come anche nelle ipotesi di adesione al regime forfettario per tali soggetti è ammessa la deduzione dei contributi previdenziali versati alla Cassa previdenziale di appartenenza o alla gestione separata INPS.

Articolo 1, commi 55-57 (*Flat tax incrementale*)

Con i commi da 55 a 57 viene introdotto, per il solo periodo di imposta 2023, un nuovo regime sostitutivo opzionale applicabile alle persone fisiche titolari di partita IVA (esercenti attività di impresa, arti e professioni), che non rientrano nel regime dei forfettari già descritto (es. professionisti con compensi superiore a 85.000 euro) e che registrano una differenza positiva tra il reddito imponibile dichiarato nel periodo di imposta 2023 rispetto al reddito di importo più elevato rilevato nel triennio 2020-2022, decurtata di una quota forfettaria pari al 5 per cento del reddito più elevato.

Su tale differenza positiva, entro un limite massimo di importo di 40.000 euro, si applicherebbe una imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali e dell'IRAP pari al 15 per cento.

Ai fini del calcolo dell'acconto IRPEF e delle addizionali per il 2024 con il metodo storico non si tiene conto delle disposizioni agevolative in quanto la misura è applicabile al solo periodo di imposta 2023.

La misura non ha impatto sul regime ai fini IVA in quanto sarebbe a tal fine necessario ottenere una autorizzazione comunitaria atteso che, per effetto della Decisione di esecuzione (UE) 2020/647 del Consiglio dell'11 maggio 2020, il regime forfettario IVA è applicabile a soggetti passivi con volume d'affari non superiore a 65.000 euro.

Effetti finanziari – Sulla base della RT si stima che la misura comporti una perdita di gettito di competenza per l'Erario (IRPEF, addizionali, imposta sostitutiva) pari nel 2023 a circa 803 milioni di euro.

Come evidenziato nella tabella seguente la norma ha effetto sul solo reddito dichiarato per l'anno d'imposta 2023 in quanto si prevede la sterilizzazione degli effetti sull'acconto IRPEF da versare per il 2024 (importi in milioni di euro):

	2023	2024	2025	2026
IRPEF	0	-1.193,90	0	0
Addizionale regionale	0	-63,7	0	0
Addizionale comunale	0	-31,5	7,3	0
Imposta sostitutiva	0	478,7	0	0
Totale	0	-810,3	7,3	0

Come detto con riferimento al regime forfettario, sorgono perplessità sull'introduzione di nuovi regimi sostitutivi che producono una erosione della base imponibile IRPEF a favore solo di alcune determinate categorie di contribuenti.

Peraltro, si evidenzia come di fatto la misura non produca vantaggi finanziari nel 2023 per i soggetti beneficiari della misura in quanto gli stessi si produrranno solo al momento del versamento del saldo IRPEF nel 2024.

Articolo 1, commi 58-62 (Detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di pasti e bevande)

Con le disposizioni contenute nei commi da 58 a 62 si introduce un regime sostitutivo in favore del personale impiegato nelle strutture ricettive e negli esercizi commerciali che offrono somministrazione di pasti e bevande. In particolare, le somme elargite a titolo di liberalità (cc.dd. mance) dai clienti ai dipendenti sono ora soggette ad un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionali e locali, pari al 5 per cento entro il limite del 25 per cento del reddito percepito nell'anno per le prestazioni di lavoro. Tali somme non sono soggette ad obblighi contributivi e sociali.

Tali mance dovranno essere acquisite tramite il datore di lavoro, che si configura quale sostituto d'imposta, anche attraverso pagamenti elettronici e saranno integralmente riversate ai lavoratori, salvo espressa rinuncia scritta da parte di questi ultimi.

La misura si rende applicabile ai soggetti titolari di reddito di lavoro dipendente nell'anno precedente di importo non superiore a 50.000 euro.

L'importo complessivo delle mance assoggettato a tassazione sostitutiva assume rilevanza ai fini dell'accesso ad agevolazioni sociali e fiscali che fanno riferimento ai requisiti reddituali.

La norma è di interesse delle imprese del settore turistico o della ristorazione (cd. HO.RE.CA.) che prevedono una fatturazione della quota "servizio/mance" ai clienti in percentuale dell'importo della prestazione erogata, che successivamente viene ridistribuita dal datore di lavoro al personale del locale come retribuzione premiale, e che, in assenza di tale disposizione, sarebbe soggetta a tassazione ordinaria nonché al versamento dei relativi contributi previdenziali a carico del datore di lavoro e del dipendente (per il principio di unificazione delle basi imponibili fiscali e previdenziali)¹⁶. Non sono previsti divieti di cumulo

¹⁶ Ascenzi M., "Mance nel settore turistico: tassazione come incentivo per i lavoratori", Quotidianopiù.

per il personale del settore turistico tra tale misura di favore e il regime di detassazione dei premi di risultato.

Merita ricordare che per costante giurisprudenza (da ultimo, Cassazione Ordinanza n. 26512/2021) è stato chiarito che: *“in tema di reddito da lavoro dipendente, le erogazioni liberali percepite dal lavoratore dipendente, in relazione alla propria attività lavorativa, tra cui le cosiddette mance rientrano nell'ambito della nozione onnicomprensiva di reddito fissata dal D.P.R. n. 917 del 1986, articolo 51, comma 1, e sono pertanto soggette a tassazione”*.

Effetti finanziari – La RT stima che la misura non comporti nuovi o maggiori oneri per il bilancio dello Stato.

Articolo 1, comma 63 (Riduzione dell'imposta sostitutiva applicabile ai premi di produttività dei lavoratori dipendenti)

Si dispone una riduzione, dal 10 per cento al 5 per cento, per il 2023, dell'imposta sostitutiva sui premi di risultato erogati dalle imprese ai lavoratori dipendenti del settore privato ai sensi dell'articolo 1, comma 182, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (cd. Regime di detassazione dei premi di produttività)¹⁷.

Restano, invece, immutate le condizioni di accesso alla predetta agevolazione che spetta:

- ai lavoratori dipendenti del settore privato (a tempo indeterminato o determinato), con redditi di lavoro dipendente non superiore nell'anno precedente a 80.000 euro (al lordo delle somme detassate, escluse le somme convertite in prestazioni di welfare non imponibili) entro un limite di importo annuo di 3.000 euro;
- al verificarsi di un risultato incrementale in almeno uno degli obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, individuati e concordati nel contratto collettivo, riscontrabile in modo obiettivo attraverso appositi indicatori numerici, rispetto ad un periodo congruo stabilito dalle parti.

Tale intervento, che modifica il regime di tassazione sostitutiva previsto sulla parte variabile della retribuzione dei lavoratori dipendenti, nelle intenzioni del Legislatore dovrebbe

¹⁷ Per approfondimenti sulla disciplina generale di tassazione dei premi di risultato e sul welfare aziendale vi rinviamo alla nostra nota di approfondimento sulla Circolare n. 5/E/2018 Agenzia Entrate – Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali “Premi di risultato e welfare aziendale: prime osservazioni” del luglio 2018.

costituire una parziale compensazione al corrispondente regime di flat tax incrementale stabilito per i professionisti ed imprenditori individuali.

Merita osservare, però, come tale obiettivo non risulti soddisfatto per le rilevanti divergenze che sussistono tra le due discipline di favore.

In primo luogo, per i lavoratori dipendenti la tassazione sostitutiva si applicherà entro un importo annuo massimo di 3.000 euro, mentre per i soggetti in regime di flat tax incrementale il beneficio può arrivare ad una base imponibile fino ad un massimo di 40.000 euro.

In secondo luogo, per tali categorie reddituali risultano differenti le annualità interessate dall'agevolazione. I lavoratori dipendenti fruiranno, infatti, della tassazione sostitutiva ridotta sui premi percepiti nel 2023 per prestazioni di lavoro eseguite nel corso del 2022, con la conseguenza che saranno nulli gli effetti di stimolo della produttività aziendale posto che il beneficio spetterà in relazione a contratti collettivi di produttività stipulati in annualità precedenti con riferimento ad obiettivi già conseguiti alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023.

Diversamente, per i soggetti forfettari l'agevolazione si applicherà sui redditi "incrementali" che saranno conseguiti nel 2023, incentivando così una maggiore produttività individuale (peraltro sussiste il rischio di potenziali arbitraggi nella fatturazione delle operazioni effettuate a fine anno 2022 per fruire del regime di favore); ma, soprattutto, l'effetto incentivante dell'intervento operato nella Legge di Bilancio 2023, limitato al solo periodo 2023, risulta ridotto in quanto le misure di favore per il welfare aziendale, introdotte con la Legge di Bilancio 2016, già consentono, a regime, di annullare integralmente l'imposizione fiscale e contributiva sui premi di risultato qualora gli stessi siano convertiti, a scelta del dipendente, in benefit a favore della sua famiglia (con conseguente assoggettamento ad aliquota nulla), in luogo dell'erogazione in denaro (con applicazione della tassazione sostitutiva al 10 per cento).

Eventualmente sarebbe stato più opportuno un intervento di revisione sistematica delle misure sul welfare aziendale, più volte oggetto di interventi correttivi non coordinati fra loro o di durata temporale limitata (l'esempio ultimo è dato dalle misure in sostegno delle spese sostenute dai dipendenti per carburanti o per le bollette energetiche per il solo 2022).

Sarebbe stato preferibile, altresì, intervenire sui requisiti di accesso alla tassazione sostitutiva delle retribuzioni premiali (premi di risultato), con riferimento all'obbligo di

conseguire un risultato incrementale negli obiettivi definiti dalla contrattazione collettiva rispetto ad un periodo di riferimento (es. maggiore produttività rispetto l'anno precedente)¹⁸.

La crisi economica derivante dall'incremento dei prezzi dell'energia, infatti, comporterà che per molte imprese sarà difficile conseguire tale risultato incrementale, con la conseguenza che non potranno erogare ai loro dipendenti premi di risultato detassabili, e quindi convertibili nei benefit previsti dagli attuali piani di welfare aziendale.

Peraltro, segnaliamo come sul requisito incrementale di accesso all'agevolazione permangano dei margini di incertezza interpretativa per alcune posizioni restrittive assunte in passato dall'Agenzia delle Entrate, come ad esempio nel caso di conseguimento della produttività a livello di gruppo (Circolare n. 28/E del 2016, paragrafo 4.6). In tale documento, infatti, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che, qualora la contrattazione collettiva aziendale abbia subordinato l'applicazione della tassazione sostitutiva del premio di risultato al raggiungimento di un obiettivo di gruppo, la detassazione sarà applicabile soltanto "(...) se l'effetto incrementale è raggiunto dalla singola azienda, non essendo sufficiente che tale obiettivo sia registrato dal Gruppo stesso".

L'unica eccezione a tale regola è ammessa per i gruppi per i quali la contrattazione collettiva viene gestita, in maniera unitaria ed uniforme, dalla società capogruppo cui era delegata la contrattazione collettiva dalle singole controllate. In ogni caso, non si deve tenere conto dei risultati di produttività conseguiti da società non residenti.

Tale interpretazione pone forti criticità per i gruppi multinazionali italiani che includono nei loro obiettivi di gruppo i risultati economici prodotti anche dalle controllate estere. È di tutta evidenza che tali gruppi diano un fondamentale contributo alla crescita della produttività italiana e che i redditi prodotti all'estero, che ritornano in Italia sotto forma di distribuzione di utili da parte delle controllate estere, siano fondamentali all'equilibrio economico-finanziario delle case madri residenti. Peraltro, non si può non prendere in considerazione la circostanza che la redditività complessiva del gruppo italiano è frutto anche di quell'attività di direzione e coordinamento resa dalla casa madre italiana.

Effetti finanziari – Sulla base della RT si stima che la misura comporti una perdita di gettito di competenza per l'Erario (IRPEF, addizionali, imposta sostitutiva) quantificabile nel 2023 in circa 222 milioni di euro, come illustrato in dettaglio nella seguente tabella:

¹⁸ Si rinvia alla risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 36/E del 2020 per un'analisi approfondita sul requisito di incrementalità.

	2023	2024	2025	2026
IRPEF	-103,20	0	0	0
Addizionale regionale	0	-4,6	0	0
Addizionale comunale	0	-2,3	0,5	0
Imposta sostitutiva	-119,10	0	0	0
Totale	-222,30	-6,9	0,5	0

Articolo 1, comma 64 (Differimento delle disposizioni relative a sugar tax e plastic tax)

In coerenza con quanto già deciso nelle precedenti leggi di bilancio, è stata prorogata di un anno – dal 1° gennaio 2023 al 1° gennaio 2024 – l’entrata in vigore della plastic tax e della sugar tax. Come sostenuto da Confindustria, sin da prima della loro introduzione, la struttura delle due imposte settoriali, appare incoerente, sia con gli obiettivi di gettito prefissi sia con le finalità ambientali che hanno motivato la loro introduzione. Si auspica, pertanto, che tale proroga sia un ulteriore passo verso la loro definitiva abrogazione.

Effetti finanziari – *Gli effetti finanziari della plastic tax, in virtù del differimento, sono stimati come segue (in milioni di euro):*

	Effetti finanziari				
	2023	2024	2025	2026	dal 2027
Imposta di consumo	-277,0	-73,0	0,0	0,0	0,0
IIDD	0,0	84,7	-13,9	-9,6	0,0
IRAP	0,0	20,5	-4,0	-2,5	0,0
Totale	-277,0	32,2	-17,9	-12,1	0,0

Analogamente, gli effetti dello slittamento della sugar tax sono stimati nel modo seguente (in milioni di euro):

	Effetti finanziari				
	2023	2024	2025	2026	dal 2027
Imposta di consumo	-322,0	-29,0	0,0	0,0	0,0
IRES	0,0	49,3	-16,8	-1,9	0,0
IRPEF	0,0	49,3	-16,8	-1,9	0,0
IRAP	0,0	23,8	-8,7	-0,9	0,0
Totale	-322,0	93,4	-42,3	-4,7	0,0

Articolo 1, comma 72 (Aliquota IVA per prodotti dell'infanzia e per la protezione dell'igiene intima femminile)

Passa dal 10 per cento al 5 per cento l'aliquota IVA per gli assorbenti e i tamponi per l'igiene femminile non compostabili, allineandosi al medesimo trattamento IVA già disposto per gli stessi prodotti compostabili.

Identica riduzione dal 10 per cento al 5 per cento è stata introdotta per taluni alimenti destinati ai lattanti e alla prima infanzia (es. latte e preparazioni alimentari), per i pannolini e i seggiolini per l'auto.

Sebbene sia chiara la finalità di tali misure, volte ad agevolare l'acquisto di tali prodotti ritenuti di prima necessità, occorre tenere presente che i benefici della misura dipenderanno da quanto la riduzione delle aliquote IVA si rifletterà in una reale riduzione del prezzo finale e da quanto sarà mantenuta sia nel breve che nel medio/lungo termine.

***Effetti finanziari** – La RT prevede, in relazione alla riduzione dell'IVA per i prodotti dell'infanzia, una riduzione di gettito pari a circa 178,19 milioni di euro su base annua dal 2023. Con riferimento ai prodotti per la protezione dell'igiene intima femminile, viene stimata una perdita di gettito IVA pari a circa 215,09 milioni di euro annui dal 2023.*

Articolo 1, comma 73 (Riduzione dell'IVA applicabile sul pellet)

Di concerto con le altre disposizioni che hanno ridotto l'aliquota IVA di altre forniture energetiche, temporaneamente per l'anno 2023, si riduce al 10 per cento l'aliquota IVA delle cessioni di pellet che, come noto, sono utilizzati quale combustibile per il riscaldamento degli ambienti. Si rammenta che, ordinariamente, tali cessioni sono soggette all'aliquota del 22 per cento, in quanto esplicitamente escluse dalla norma che agevola, invece, altri combustibili quali legna da ardere, ceppi, cascami, etc.

***Effetti finanziari** – La RT prevede una perdita di gettito IVA di circa 133,4 milioni di euro su base annua.*

Articolo 1, comma 74 e 75 (Proroga per il 2023 delle agevolazioni per l'acquisto della casa di abitazione in favore di coloro che non hanno compiuto 36 anni)

Il comma 74 proroga, per tutto il 2023, la disposizione, contenuta nel DL n. 73 del 2021, che prevede una serie di agevolazioni per soggetti under 36 (con ISEE inferiore ai 40.000 euro annui) che intendano acquistare la prima casa.

Si tratta dell'esenzione dal pagamento delle imposte di registro, ipotecaria e catastale e anche della possibilità di accedere alla compravendita beneficiando della garanzia dello Stato fino all'80 per cento dell'importo del mutuo, tramite Consap.

Inoltre, il comma 75 interviene sulla disciplina del Fondo di garanzia per la prima casa di cui all'articolo 1, comma 48, lettera c), della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, assegnando ulteriori 430 milioni di euro per l'anno 2023.

Effetti finanziari – La RT stima una perdita di gettito complessivamente pari a circa 132,1 milioni di euro su base annua.

Articolo 1, comma 76 (Misure per favorire la ripresa del mercato immobiliare - detrazione IVA imprese costruttrici)

Ai fini IRPEF, la norma in oggetto prevede una detrazione del 50 per cento dell'importo corrisposto per il pagamento dell'IVA relativo all'acquisto di immobili a destinazione residenziale di classe energetica A o B, ceduti da organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) immobiliari o dalle imprese che le hanno costruite. L'acquisto, si specifica, deve essere effettuato entro il 31 dicembre 2023. La detrazione è ripartita in dieci quote annuali.

Effetti finanziari – Si stimano i seguenti effetti (in milioni di euro):

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035
IRPEF	0,0	-2,6	-1,5	-1,5	-1,5	-1,5	-1,5	-1,5	-1,5	-1,5	-1,5	1,1	0,0

Articolo 1, commi 84-86 (Disposizioni in materia di indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali)

La disposizione in esame reintroduce la disciplina previgente in materia di indeducibilità dei costi c.d. “black list”, ovvero le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali, per la parte che eccede il valore normale di cui all’articolo 9 del TUIR. Viene riprodotta sostanzialmente la medesima disciplina contenuta nei commi da 10 a 12-bis dell’articolo 110 del TUIR, che erano stati abrogati con la Legge n. 208/2015 (Legge di Bilancio 2016).

A seguito di tale ripristino, il contribuente, per poter dedurre integralmente dal reddito imponibile i costi in questione, dovrà dimostrare che le operazioni in esame rispondono ad un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione, con una sostanziale inversione dell’onere della prova a suo carico¹⁹.

La relazione illustrativa chiarisce che, qualora il costo in esame risulti inferiore o uguale al valore normale del bene o servizio, lo stesso sarà deducibile per l’intero valore. Nel caso in cui il costo fosse superiore, lo stesso sarà deducibile fino a concorrenza del valore normale e l’eventuale eccedenza potrà essere dedotta dal reddito solo con la dimostrazione delle due condizioni appena menzionate (effettivo interesse economico e concreta esecuzione delle operazioni).

Come previsto anche nella versione previgente, la disciplina non trova attuazione per le operazioni intercorse con soggetti non residenti assoggettati al regime CFC (*controlled foreign companies*) di cui all’articolo 167 del TUIR.

Le disposizioni si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali.

Rispetto alla precedente formulazione, la nuova versione della disciplina circoscrive l’ambito applicativo della norma alla lista dei Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali che, alla luce delle conclusioni del Consiglio dell’Unione Europea di cui al documento 13092/22 del 4 ottobre 2022, comprende dodici giurisdizioni.

¹⁹ La sostanziale riproduzione della normativa previgente dovrebbe rendere nuovamente attuali i chiarimenti di prassi forniti in precedenza dall’Amministrazione finanziaria per quanto concerne i profili immutati. Si pensi, ad esempio, ai chiarimenti da ultimo previsti nella Circolare dell’Agenzia delle Entrate del 26 settembre 2016, n. 39 o ad altri profili specifici (come quelli in materia di effettivo interesse economico contenuti nella Risoluzione del 16 marzo 2004, n. 47, nella Circolare del 26 gennaio 2009, n. 1 e nella Circolare del 6 ottobre 2010, n. 51).

La modifica prevede altresì la reintroduzione del regime sanzionatorio relativo alla mancata o incompleta separata indicazione di tali spese nella dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 8, comma 3-bis, del D.Lgs. n. 471/1997; più in dettaglio, tale regime prevede l'applicazione di una sanzione pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati, con un minimo di 500 euro e un massimo di 50.000 euro.

Sempre ai fini di coordinamento, viene modificato l'articolo 31-ter, comma 1, lett. a), del DPR n. 600/1973, in materia di accordi preventivi per le imprese con attività internazionale; da ciò consegue che le imprese interessate che hanno accesso al regime di adempimento collaborativo possono sottoscrivere accordi preventivi per definire i metodi di calcolo del valore normale delle operazioni con Paesi non collaborativi da cui derivano componenti negativi di reddito parzialmente deducibili in base alla normativa re-introdotta²⁰.

Si ricorda che tale disciplina già prima della sua abrogazione non era esente da criticità, con particolare riferimento alla non sempre agevole identificazione del "valore normale" e alla necessità di fornire una prova, talvolta gravosa, ai fini della deduzione dei costi oltre la soglia in questione. Occorre, inoltre, evidenziare che la relazione illustrativa alla LdB 2023 precisa che tale ripristino risponde all'esigenza individuata dal Consiglio dell'Unione Europea nel documento n. 14114/19 del 25 novembre 2019 di adottare almeno una tra le seguenti misure difensive per contrastare il ricorso alle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali:

- i. indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con le imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali;
- ii. disposizioni in materia di società controllate estere (CFC);
- iii. applicazione di ritenute alla fonte sui pagamenti in uscita;
- iv. limitazioni all'applicazione del regime di "*participation exemption*" sui pagamenti ricevuti da soggetti localizzati in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali.

Considerato, tuttavia, che le misure di cui ai punti ii., iii. e iv. sono già presenti nel nostro ordinamento, non sembra condivisibile la necessità di re-introdurre una normativa come quella in esame, foriera di criticità applicative già emerse in passato, anche alla luce del numero esiguo delle giurisdizioni estere interessate; ciò anche in considerazione del fatto che proprio il numero esiguo di giurisdizioni interessate non appare sufficiente a giustificare la re-introduzione degli adempimenti previsti per dedurre una tale tipologia di costi.

Infine, sebbene né la norma né la relazione illustrativa contengano riferimenti espliciti sul punto, sembra ragionevole ritenere che la disposizione in esame trovi applicazione per le

²⁰ Si veda in tal senso il Dossier della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica, A.S. n. 442, del 24 dicembre.

operazioni realizzate nel 2023 da indicare nella dichiarazione dei redditi che sarà presentata nel 2024; diversamente, potrebbe essere complesso per il contribuente ricostruire le citate operazioni avvenute in un momento in cui, in assenza di detta normativa, non era in vigore alcun obbligo di monitoraggio specifico.

Effetti finanziari – La RT, pur riconoscendo che la norma in questione potrebbe avere degli impatti positivi di gettito, prudenzialmente non stima gli effetti finanziari.

Articolo 1, commi 87-95 (Imposta sostitutiva sulle riserve di utili)

La norma introduce un regime opzionale per i contribuenti che detengono, nell'ambito dell'attività di impresa, partecipazioni dirette o indirette, in società ed enti di ogni tipo, compresi i *trust*, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato.

Gli utili e le riserve di utile non ancora distribuiti alla data di entrata in vigore del provvedimento, risultanti dal bilancio del soggetto partecipato estero relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022, sono soggetti ad un regime opzionale di imposizione sostitutiva.

L'opzione può essere esercitata distintamente per ciascuna partecipata estera e in relazione a tutti o parte degli utili e delle riserve di utile; come chiarito dalla relazione illustrativa, si tratta, dunque, di un'opzione di tipo *cherry-picking*. Detto regime, inoltre, può essere applicato anche in relazione agli utili attribuibili alle stabili organizzazioni in regime di *branch exemption* di cui all'articolo 168-ter del TUIR.

L'imposta sostitutiva su utili e riserve non distribuiti ammonta al 9 per cento per i contribuenti assoggettati all'imposta sul reddito delle società e al 30 per cento per i contribuenti assoggettati all'imposta sul reddito delle persone fisiche; tali aliquote sono poi ridotte di 3 punti percentuali in relazione agli utili percepiti²¹ dal controllante residente o localizzato nel territorio dello Stato entro il termine di scadenza del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 e a condizione che gli stessi siano accantonati, per un periodo non inferiore a due esercizi, in una specifica riserva di patrimonio netto (in caso di mancato rispetto di tali condizioni dovrà essere versata una differenza maggiorata del 20 per cento con i relativi interessi).

²¹ L'utilizzo del termine "percepiti" sembrerebbe indicare che, ai fini in esame, non sia sufficiente la delibera di distribuzione dei dividendi, essendo necessaria l'effettiva distribuzione degli stessi.

L'imposta sostitutiva è determinata in proporzione alla partecipazione detenuta nella partecipata estera e tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo della quota di possesso in presenza di partecipazioni indirette per il tramite di società controllate ai sensi dell'articolo 167, comma 2, TUIR. Non è ammessa la compensazione ai sensi dell'articolo 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Gli utili distribuiti si considerano prioritariamente formati con quelli assoggettati alle imposte sostitutive descritte²² e il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione nella entità estera detenuta dal soggetto residente è incrementato, sino a concorrenza del corrispettivo della cessione²³, dell'importo degli utili e delle riserve di utili assoggettati all'imposta sostitutiva e diminuito dell'importo dei medesimi utili e riserve di utili distribuiti. Come chiarito nella stessa relazione illustrativa, una tale previsione è volta a evitare fenomeni di doppia imposizione e a limitare l'impatto derivante da eventuali cessioni delle partecipazioni interessate²⁴.

La norma disciplina, poi, le modalità di esercizio dell'opzione e di versamento dell'imposta sostitutiva, rinviando ad un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze da pubblicare entro novanta giorni dall'entrata in vigore della disposizione.

Il regime in esame è da accogliere con favore in quanto offre al contribuente la possibilità di liberare le riserve di utili *black list* immobilizzate ad un costo fiscale inferiore rispetto a quello che sarebbe altrimenti applicabile, considerando al tempo stesso gli effetti di una tale opzione sul costo fiscale delle partecipazioni in questione.

Non mancano, tuttavia, diversi profili di natura applicativa che richiederanno una particolare attenzione in sede di emanazione del decreto attuativo. Si pensi, ad esempio, alle modalità di verifica della natura "privilegiata" degli utili da affrancare; come noto, infatti, le condizioni per qualificare una società come residente o meno in un Paese a fiscalità privilegiata sono mutate nel tempo. Sul punto, l'orientamento della prassi sembrerebbe quello di effettuare

²² A tal proposito, nel Dossier della Camera dei deputati e del Senato della Repubblica, A.S. n. 442, del 24 dicembre, viene chiarito che *"la presunzione di distribuzione appare diretta ad assicurare un'omogeneità di tassazione in capo ai soci in relazione ai dividendi distribuiti (rispetto al livello impositivo degli utili in capo alla società) che produce, pertanto, sul piano fiscale una "stratificazione" temporale degli utili conseguiti dalla società, in ragione della diversa aliquota d'imposta applicata nel corso del tempo"*.

²³ Non possono emergere, dunque, minusvalenze in virtù della disciplina in esame.

²⁴ Si noti, infatti, che l'eventuale plusvalenza realizzata sulla cessione (o altro evento assimilato) della partecipazione "affrancata" sarebbe detassata ai fini dell'imposizione da scontare in Italia fino a concorrenza di detti importi; occorrerebbe, poi, verificare l'effettivo trattamento fiscale della plusvalenza sulla base delle disposizioni della convenzione contro le doppie imposizioni in vigore con il Paese del soggetto estero – ove stipulata e applicabile – nonché la disciplina specifica applicabile nello Stato estero.

una tale analisi sulla base della disciplina applicabile al momento in cui gli utili in questione si sono formati²⁵.

Sarebbe opportuno, poi, prevedere che, nel caso di partecipazioni indirette, gli utili affrancati non incidano sul calcolo della tassazione effettiva dei soggetti intermedi che ricevono detti utili da parte della società *black list*.

Un altro aspetto da chiarire riguarda la decorrenza del termine di due anni nel corso del quale occorre vincolare la specifica riserva di patrimonio netto per usufruire della riduzione dell'imposta sostitutiva; bisognerebbe capire, infatti, se a tal fine rilevi il giorno effettivo di rimpatrio dell'utile o se, invece, il termine biennale decorra dal primo giorno del periodo d'imposta in cui è avvenuto detto rimpatrio.

Sempre con riferimento alla riserva specifica da iscrivere per beneficiare dell'imposta ridotta, il decreto dovrebbe disciplinare le ipotesi in cui il soggetto italiano non abbia un utile d'esercizio; in questo caso, sembrerebbe ragionevole offrire al contribuente la possibilità di vincolare ai fini in esame anche riserve di utile accantonate in precedenza.

Ulteriori profili da chiarire riguardano l'interrelazione tra il regime in esame e quelli del *foreign tax credit* previsto dall'articolo 165 del TUIR e delle *controlled foreign companies* di cui all'articolo 167 del TUIR.

Effetti finanziari – *La RT individua utili non distribuiti pari a 44,8 miliardi di euro nel 2019 potenzialmente risultanti in Paesi a fiscalità privilegiata. La medesima relazione ipotizza un tasso di adesione al nuovo regime di imposizione sostitutiva pari al 10 per cento, con un effetto finanziario positivo pari a circa 336 milioni di euro nel 2023.*

²⁵ Si veda, da ultimo, la Risposta dell'Agenzia delle Entrate n. 587 del 15 dicembre 2020, in cui si afferma che “non si considerano provenienti da un paradiso fiscale i dividendi distribuiti da una società a fiscalità privilegiata che corrispondono a utili formati in annualità in cui la società estera era considerata a fiscalità ordinaria, secondo le regole vigenti nel medesimo periodo di formazione dell'utile”.

Articolo 1, commi 96-99 (Disposizioni in materia di tassazione delle plusvalenze realizzate da soggetti esteri)

La norma interviene sull'articolo 23 del TUIR, in materia di applicazione dell'imposta sui redditi ai non residenti, estendendone l'ambito oggettivo, in conformità a quanto previsto dall'articolo 13, paragrafo 4, del Modello di Convenzione OCSE (cd. *land rich clause*).

Nello specifico, la modifica normativa prevede che i redditi diversi realizzati a seguito della cessione di partecipazioni in società non residenti si considerano prodotti nel territorio dello Stato laddove il valore di dette società risulti, per più della metà e in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni antecedenti la cessione, derivante direttamente o indirettamente da beni immobili situati in Italia. Tale previsione, di carattere sostanzialmente antielusivo, non trova applicazione per le cessioni relative a titoli negoziati in mercati regolamentati.

A corredo della modifica dell'articolo 23 del TUIR, si prevede altresì l'inapplicabilità alla nuova fattispecie dell'articolo 5, comma 5, del Decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461²⁶.

Sono esclusi dall'ambito oggettivo della disposizione in esame i beni immobili strumentali ed i beni merce; inoltre, la norma non si applica sulle plusvalenze realizzate da organismi di investimento collettivo del risparmio ("OICR") di cui all'articolo 1, comma 633, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178.

Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 23 del TUIR, i redditi derivanti da immobili situati in Italia sono ivi imponibili; viceversa, i redditi derivanti dall'alienazione di quote in società estere da parte di un soggetto non residente non sono imponibili nello Stato italiano.

Ebbene, la norma in esame sembra finalizzata ad evitare che, attraverso lo scambio di quote di partecipazione in società estere (in principio, appunto, non imponibile in Italia in capo al soggetto non residente), si realizzi in concreto un trasferimento di immobili situati sul territorio italiano (che ove effettuato in via diretta sarebbe imponibile in Italia). A tal riguardo, viene introdotta una presunzione – che sembrerebbe di natura assoluta, non essendo prevista la possibilità per il contribuente di fornire prova contraria – per cui il trasferimento di quote di partecipazione in una società estera, il cui valore²⁷ derivi per più della metà e in

²⁶ L'articolo 5, comma 5, del D.Lgs. n. 461/1997 prevede, in particolare, che non concorrono a formare il reddito, e quindi sono esenti da imposta sostitutiva, le plusvalenze e le minusvalenze, nonché i redditi e le perdite percepiti o sostenuti da soggetti residenti all'estero residenti in Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni.

²⁷ Occorrerebbe chiarire quale sia il "valore" da considerare ai fini in esame (ad esempio, se si tratta del valore contabile degli immobili o del valore "corrente dei medesimi).

qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni antecedenti la cessione da beni immobili situati in Italia, celi una cessione di detti immobili.

Occorre evidenziare che l'operatività della nuova disposizione deve essere coordinata con le disposizioni della convenzione contro le doppie imposizioni eventualmente stipulata tra l'Italia ed il Paese del soggetto alienante; le disposizioni convenzionali, difatti, potrebbero prevedere che la tassazione della plusvalenza avvenga nello Stato di residenza del soggetto che realizza il reddito e non, invece, nello Stato italiano in cui si trova l'immobile (c.d. "Stato della fonte").

***Effetti finanziari** – La RT, pur riconoscendo che la norma in questione potrebbe avere degli impatti positivi di gettito, prudenzialmente non stima gli effetti finanziari.*

Articolo 1, commi 100-105 (Assegnazione agevolata ai soci)

La norma ripropone – alle medesime condizioni già vigenti in passato – un meccanismo agevolativo per le assegnazioni o cessioni di beni ai soci di società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni.

Si tratta di un regime fiscale agevolato, di carattere temporaneo, già previsto in precedenti occasioni (dapprima nel 1997 e, più di recente, con la Legge di Stabilità 2016 e 2017). Analoghe misure sono, infatti, state disposte con l'articolo 29 della legge 23 dicembre 1997, n. 449, come successivamente integrato dall'articolo 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, nonché, da ultimo, dalla Legge di Stabilità 2016 (legge n. 208 del 2015), prorogata dalla Legge di Bilancio 2017 (articolo 1, comma 565).

L'ambito di applicazione della disciplina è limitato a beni immobili e mobili registrati non strumentali "per destinazione", nonché ai casi di trasformazione delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione degli stessi beni, in società semplici.

L'assegnazione dei beni costituisce, insieme all'attribuzione di denaro, lo strumento col quale la società effettua la distribuzione di utili o la restituzione di capitale.

L'imposizione sostitutiva si applica a condizione che le cessioni o assegnazioni avvengano entro il 30 settembre 2023 e che tutti i soci siano iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022 ovvero vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

Sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o posseduti all'atto della trasformazione e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applica l'imposta sostitutiva dell'8 per cento o del 10,5 per cento se le società sono considerate non operative in almeno due dei tre periodi precedenti. Le riserve in sospensione di imposta annullate sono, invece, assoggettate all'imposta sostitutiva del 13 per cento.

Il versamento delle imposte sostitutive deve avvenire in due rate. La prima, pari al 60 per cento di quanto dovuto, deve essere versata entro il 31 luglio 2023 e la seconda entro il 30 novembre 2023, anche con possibilità di compensazione orizzontale.

Per la riscossione, i rimborsi e il contenzioso si applicano le disposizioni previste ai fini delle imposte sui redditi.

È possibile determinare il valore normale degli immobili sulla base del valore catastale: in tal caso la eventuale mancanza di base imponibile non impedisce di fruire del beneficio.

Le esclusioni dal patrimonio devono riguardare immobili strumentali per natura o destinazione, già in possesso degli imprenditori al 31 ottobre 2022, attuate dal 1° gennaio al 31 maggio 2023.

Sul piano delle imposte indirette si stabilisce (co. 104) che le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili alle assegnazioni e le cessioni ai soci sono ridotte alla metà (in via generale dal 9 per cento al 4,5 per cento) e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa (in luogo dell'aliquota del 2 per cento per le imposte ipotecarie e dell'1 per cento per quelle catastali).

Effetti finanziari – La RT stima i seguenti effetti di gettito (in milioni di euro):

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034
Imposta sostitutiva	238,8	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Registro	38,8	-4,3	-4,3	-4,3	-4,3	0	0	0	0	0	0	0
IRES	0	-9	-9,8	-12,4	-15,1	-17,7	-6,7	-5,9	-3,3	-0,7	2	0
IRPEF	0	-18,6	-20,1	-25,6	-31	-36,4	-13,8	-12,2	-6,8	-1,4	4,1	0
IRAP	0	-5,5	-5,8	-7,4	-8,9	-10,4	-3,6	-3,3	-1,8	-0,2	1,3	0
Totale	277,6	-37,4	-40	-49,7	-59,3	-64,5	-24,1	-21,4	-11,9	-2,3	7,4	0

Articolo 1, comma 106 (Estromissione dei beni delle imprese individuali)

Il comma in esame disciplina la procedura nota come “estromissione” dei beni di imprese individuali che consiste nella possibilità di escludere beni immobili strumentali dal patrimonio dell’impresa, assegnandoli all’imprenditore a fronte del pagamento di un’imposta sostitutiva, disponendone l’applicazione anche a beni posseduti alla data del 31 ottobre 2022, le cui esclusioni vengano poste in essere nel periodo tra il 1° gennaio e il 31 maggio 2023.

Si tratta di previsioni non nuove nel nostro ordinamento, ma già proposte con la Legge di Stabilità 2016 (in particolare, dall’articolo 1, comma 121), le cui disposizioni sono attualmente richiamate, e successivamente rievocate.

L’imposta sostitutiva applicata sulle plusvalenze emergenti dall’operazione di estromissione è fissata all’8 per cento e ne è previsto il versamento entro il 30 novembre 2023 (per una quota pari al 60 per cento) ed entro il 30 giugno 2024 (per il restante 40 per cento), con effetti della disciplina decorrenti dal 1° gennaio 2023.

L’imposta sostitutiva è applicata alla differenza tra il valore normale e quello fiscalmente riconosciuto, al netto delle quote di ammortamento dedotte sino al 2022; è possibile assumere, in luogo del valore normale, il valore catastale dell’immobile, determinato ai sensi dell’articolo 52, comma 4, del Decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986 n. 131.

La disciplina prevede specifici requisiti in di carattere soggettivo e oggettivo.

Sul piano soggettivo, la disciplina in parola riguarda unicamente gli imprenditori individuali. Sono, quindi, esclusi gli esercenti arti o professioni, le società e gli enti non commerciali, anche se esercitano attività imprenditoriali. Potranno, pertanto, beneficiare della disciplina gli imprenditori individuali che risultano in attività sia alla data del 31 ottobre 2022, sia alla data del 1° gennaio 2023 (data alla quale sono riferiti gli effetti dell’estromissione)²⁸.

Nell’individuazione dei soggetti interessati non assume alcun rilievo il regime contabile adottato dall’impresa.

Sul piano oggettivo, l’estromissione agevolata può riguardare immobili strumentali per natura (beni le cui caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni e che si considerano strumentali anche se non utilizzati direttamente dall’imprenditore oppure concessi in locazione o comodato²⁹) e gli immobili strumentali per

²⁸ Cfr. Circolare Agenzia delle Entrate n. 26 del 1° giugno 2016.

²⁹ Si considerano strumentali per natura gli immobili rientranti nei gruppi catastali B, C, D, E, nonché nella categoria A/10.

destinazione (beni utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalle specifiche caratteristiche), mentre sono sempre esclusi gli immobili "merce" e quelli diversi dagli strumentali.

Come anticipato, il regime di estromissione agevolata riguarda i beni immobili posseduti al 31 ottobre 2022 e che a tale data presentano il requisito della strumentalità, e che risultano posseduti anche alla data del 1° gennaio 2023. Non rileva, inoltre, la natura del diritto reale vantato dall'imprenditore, dovendosi ritenere possibile l'esercizio dell'opzione anche da parte del soggetto titolare del diritto di usufrutto sul bene e per i beni in comproprietà, mentre l'agevolazione è esclusa per gli immobili posseduti in forza di contratti di leasing, salvo un intervenuto riscatto entro il 31 ottobre 2022.

Effetti finanziari – Secondo quanto riportato nella RT, dall'analisi dei dati F24 presentati nel 2021, riferiti all'ultima riproposizione di analoga disposizione, risultano versamenti per circa 3,8 milioni di euro corrispondenti al versamento della seconda rata (40 per cento) di quanto disposto dalla Legge di Bilancio 2020. In relazione agli effetti sulle imposte dirette in conseguenza della estromissione, questi sono valutati in coerenza con la metodologia utilizzata nelle precedenti riproposizioni, tenuto conto dell'esclusione dall'IRAP per gli imprenditori individuali prevista dalla Legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di Bilancio 2022).

Ciò premesso, in base ai dati dei versamenti dell'imposta sostitutiva rilevati, si indicano di seguito gli effetti finanziari della disposizione in oggetto considerando il versamento dell'imposta sostitutiva in due rate nel 2023 (60 per cento) e nel 2024 (40 per cento) (valori in milioni di euro):

	2023	2024	2025	2026	2027
Imposta sostitutiva	5,8	3,9	0	0	0
IRPEF	0	-0,6	-1,0	-1,3	-1,7
Totale	5,8	3,3	-1,0	-1,3	-1,7

Articolo 1, commi 107-109 (Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e partecipazioni)

Con le disposizioni in commento, si prevede la riapertura dei termini per la rivalutazione di terreni (edificabili e con destinazione agricola) e partecipazioni non negoziate detenute da persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia alla data del 1° gennaio 2023.

L'agevolazione, finalizzata alla riduzione delle plusvalenze tassabili ai sensi dell'articolo 67 del TUIR, consiste nella facoltà di assumere nel confronto con il corrispettivo di cessione, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale determinato in base ad una perizia giurata di stima.

La principale novità per il 2023, rispetto alle edizioni precedenti della rivalutazione (da ultimo l'articolo 29 del DL n. 17/2022), è costituita dalla estensione dell'ambito oggettivo della agevolazione anche a titoli, quote e diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione. In tale ipotesi è possibile assumere per le azioni, titoli, obbligazioni e altri titoli negoziati, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a), del TUIR (media aritmetica dei prezzi relativi al mese di dicembre 2022), a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi.

Nel corso dell'iter di approvazione della misura è stata, altresì, incrementata l'aliquota dell'imposta sostitutiva che passa, per il 2023, dal 14 al 16 per cento.

Restano, invece, confermate le modalità applicative dell'agevolazione, con la conseguenza che appaiono applicabili i copiosi chiarimenti di prassi forniti per le precedenti edizioni (dalla circolare n. 81/E del 2002 alla circolare n. 81/E del 2021).

Pertanto, le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla data del 30 giugno 2023; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia (richiesta solo per la rivalutazione di terreni e partecipazioni non negoziate) devono essere effettuati entro il 30 giugno 2023.

Merita osservare come tale ulteriore proroga di una norma derogatoria al regime ordinario di tassazione delle plusvalenze realizzate al di fuori dell'attività di impresa evidenzia la necessità, in sede di futura riforma dell'IRPEF, di una profonda riflessione su tale regime ordinario.

Effetti finanziari – La RT stima i seguenti effetti di gettito (in milioni di euro):

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034
Imposta sostitutiva	1.162,5	304,5	304,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Effetti IIDD	-134,5	-151,9	-151,9	-151,9	-151,9	-151,9	-151,9	-151,9	-151,9	-151,9	-16,4	0
Totale	1.028,0	152,6	152,6	-151,9	-151,9	-151,9	-151,9	-151,9	-151,9	-151,9	-16,4	0

L'incremento al 16 per cento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva, operato in sede parlamentare, ha comportato altresì i seguenti effetti aggiuntivi (in milioni di euro):

	2023	2024	2025	2026
Imposta sostitutiva	166,1	43,5	43,5	0

Articolo 1, commi da 115 a 121 (Contributo di solidarietà temporaneo per il 2023)

La LdB 2023 introduce un contributo straordinario a carico dei soggetti che hanno tratto vantaggio dall'attuale situazione emergenziale, dovuta dalla guerra in Ucraina, e dai correlati aumenti dei prezzi sui prodotti energetici.

Il prelievo in esame non è la prima misura di intervento posta a rimedio dell'eccezionale momento, ma si aggiunge ad un precedente contributo, formalmente simile nelle finalità ma sostanzialmente diverso nella struttura e nelle regole di calcolo.

Il primo contributo straordinario contro il caro bollette³⁰, infatti, compara i saldi tra le operazioni attive e passive, riscontrabili dalle comunicazioni delle liquidazioni periodiche IVA (LIPE), registrati in un breve periodo a cavallo tra il 2021 e il 2022, rispetto allo stesso periodo precedente. Senza entrare nel merito delle numerose criticità riscontrate nelle regole di applicazione di tale contributo, si noti che Confindustria ha evidenziato sin da subito l'inadeguatezza della norma ad intercettare realmente i soggetti preposti e i loro presunti extra profitti. Per tale ragione, durante lo scorso anno, abbiamo proposto numerosi correttivi volti a migliorarla e a renderla più conforme alle finalità dichiarate. Della correttezza dei nostri suggerimenti abbiamo avuto conferma dall'Europa che, con il Regolamento n. 2022/0289 (NLE) del 29 settembre 2022, ha imposto agli Stati membri di introdurre un contributo simile a quello da noi ipotizzato. L'auspicio, pertanto, era che la LdB 2023

³⁰ Si veda l'articolo 37 del DL n. 21/2022.

conformasse la norma alle indicazioni comunitarie e apportasse al primo contributo le attese modifiche. Invece, la norma in commento ha introdotto un contributo aggiuntivo che, sebbene più affine al contenuto del Regolamento UE, presenta ancora taluni elementi di incongruenza.

Partendo dal perimetro soggettivo di applicazione, la norma investe del contributo i soggetti che svolgono l'attività di produzione/estrazione e di vendita/distribuzione/commercio di energia elettrica, gas metano, gas naturale e prodotti petroliferi. Il contributo è dovuto anche quando la rivendita di tali prodotti avviene a seguito di importazione o introduzione da un Paese UE. Sono esclusi, invece, i soggetti che svolgono l'attività di organizzazione e gestione di piattaforme per lo scambio dell'energia elettrica, del gas, dei certificati ambientali e dei carburanti e le piccole imprese e microimprese che esercitano l'attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione identificata dal codice ATECO 47.30.00.

Sul perimetro soggettivo si segnala la prima incongruenza: il Regolamento, infatti, richiama le sole attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione, e non contempla il settore dell'energia elettrica previsto, invece, dalla norma in commento. In occasione dell'audizione di Confindustria, è stata posta in evidenza tale criticità rilevando, inoltre, che la formulazione della norma di allora non consentiva nemmeno di circoscrivere il contributo ai soggetti che svolgono in via prevalente le suddette attività, con il rischio di investire anche i profitti di soggetti che svolgono attività totalmente estranee; rischio evidenziato anche con riguardo al primo contributo straordinario. Durante l'iter parlamentare, si è tenuto conto di tale segnalazione cosicché la norma entrata in vigore dispone che sono tenuti al versamento del contributo solamente i soggetti che generano ricavi nelle suddette attività per almeno il 75 per cento. Modifica simile è stata, inoltre, apportata al primo contributo straordinario che, a seguito di questi ultimi interventi, è ora dovuto solo dai soggetti con volume d'affari ai fini IVA correlato alle suddette attività per almeno il 75 per cento.

Il contributo in commento si applica sulla quota di reddito determinato ai fini IRES relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10 per cento la media degli stessi redditi dei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022; nel caso in cui la media dei redditi complessivi sia negativa si assume un valore pari a zero. Tale disposizione appare compatibile con le indicazioni comunitarie e coerente con la ratio della norma e conferma l'inadeguatezza del primo contributo che, come detto, si basa sui dati rilevabili dalle liquidazioni periodiche IVA.

Tuttavia, si segnala un altro elemento di difformità con le disposizioni comunitarie, in quanto, mentre nel Regolamento UE la citata soglia è fissata al 20 per cento, nella norma nazionale è pari solo al 10 per cento. Inoltre, sull'incremento dei profitti si applica un'aliquota pari al 50 per cento, di gran lunga superiore a quella del 33 per cento suggerita nel Regolamento

UE. Sebbene l'Europa abbia riconosciuto agli Stati membri la facoltà di fissare anche un'aliquota superiore a quella suggerita, tuttavia, si paventa il rischio che la combinazione dei due valori percentuali (soglia d'accesso e aliquota di calcolo) possa presentare elementi di criticità. Ad ogni modo, il rischio di pervenire ad un ammontare eccessivo del contributo, in taluni casi, potrebbe essere parzialmente contenuto dal comma 116 che dispone un limite al versamento pari al 25 per cento del valore del patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022. Infine, in merito alla citata soglia del 10 per cento si ritiene utile precisare che la stessa consente di individuare un valore al di sotto del quale il contributo non è dovuto. La base imponibile del contributo, pertanto, sarà costituita solamente dalla quota della differenza tra i profitti osservati e la media dei quattro anni precedenti, superiore al 10 per cento³¹.

Analogamente con quanto disposto per il primo contributo calcolato sui dati IVA, anche il prelievo in commento, calcolato sui redditi tassabili, è stato inquadrato quale costo indeducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP.

Infine, si ritiene importante evidenziare che, sebbene il versamento del contributo in commento sia previsto per l'anno 2023 – in generale entro il 30 giugno 2023 o comunque entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023 – il contributo colpisce nel concreto alcuni valori positivi già gravati dal primo contributo sui dati IVA, dalla tassazione ordinaria e che, in alcuni casi, sono stati ridimensionati in virtù dell'obbligo di restituzione, laddove generati dalla produzione di energia rinnovabile. Considerato che l'Unione europea consente agli Stati membri di applicare una disciplina propria – purché vigente al 31 dicembre 2022 e finalizzata ai medesimi scopi indicati nel Regolamento – si ritiene che la scelta del Legislatore dovesse essere tra recepire il Regolamento UE, in sostituzione della norma nazionale vigente nel 2022, o mantenere la disciplina vigente correggendone le storture per renderla compatibile con le indicazioni comunitarie. Per tale ragione, Confindustria, in occasione dell'audizione, ha segnalato l'aggravio eccessivo di tassazione a carico dei soggetti del settore, invitando quantomeno ad un intervento di coordinamento sui versamenti riferiti al 2022.

Tuttavia, l'iter parlamentare non è stato incisivo quanto auspicato, nonostante abbia recepito molti dei nostri suggerimenti di correzione. Nello specifico, il primo contributo calcolato sui dati IVA è stato modificato, oltretutto per introdurre la condizione della prevalenza delle

³¹ Per una maggiore comprensione, si ipotizzano i seguenti valori:

- profitti del periodo di osservazione: 120;
- profitti della media dei quattro anni precedenti: 100;
- differenza tra i due periodi di osservazione: 20 che rappresenta un incremento del 20 per cento.

La base imponibile del contributo è pari a 10, ossia la quota che eccede il 10 per cento.

attività, anche per correggere alcune criticità sui valori di riferimento per il calcolo della base imponibile. Nello specifico è stato disposto che il saldo delle LIPE dovesse essere depurato dai valori relativi:

- alle operazioni di trasferimento di azioni, obbligazioni, quote sociali e titoli non rappresentativi di merci solamente tra i soggetti che svolgono le attività soggette al contributo (l'effetto si compensa);
- alle operazioni attive non territorialmente rilevanti in Italia, laddove afferenti ad acquisti non rilevanti IVA. La modifica recepisce quanto già chiarito dall'Agenzia delle Entrate (Circolare n. 25/E/2022).

Inoltre, è stato esteso ad aprile 2021 anche il periodo di osservazione per il saldo pari a zero, coordinandolo con il periodo di osservazione e di raffronto che è passato da sei (ottobre-marzo) a sette mesi (ottobre-aprile).

Tuttavia, l'auspicata decisione di considerare il versamento del contributo sui dati IVA quale forma di acconto del nuovo contributo calcolato sui redditi tassabili non è arrivata. L'unica rettifica che potrà essere applicata al versamento effettuato in novembre concerne, invece, l'eventuale debito o credito scaturito dal ricalcolo del primo contributo in applicazione delle descritte modifiche.

Effetti finanziari – *La RT stima un contributo di circa 2.565 milioni di euro con effetto di cassa interamente nel 2023. Tuttavia, le rettifiche al perimetro soggettivo, apportate durante l'iter parlamentare al contributo calcolato sui profitti e al contributo calcolato sui dati IVA, generano una riduzione del gettito pari a 20,1 milioni di euro.*

Articolo 1, commi da 126 a 147 (Norme in materia di cripto-attività)

I commi da 126 a 147 recano una ampia ricognizione e sistematizzazione della disciplina fiscale applicabile alle cc.dd. cripto-attività. In particolare, si introduce una disciplina tributaria unitaria, apportando modifiche al TUIR, al D.Lgs. n. 461/1997 (recante la disciplina tributaria dei redditi di capitale e dei redditi diversi) e al Decreto legge 28 giugno 1990, n. 167 (sulla rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori).

Giova premettere – seppur in via sintetica – che le cripto-attività sono beni digitali che possono essere trasferiti, negoziati o archiviati elettronicamente, mediante specifiche e innovative tecnologie basate su registri distribuiti decentralizzati (cc.dd. *distributed ledger*

technologies – DLT) tipicamente note come *blockchain*, ovvero reti informatiche di nodi che gestiscono in modo univoco e sicuro, mediante l'utilizzo della crittografia, un registro pubblico composto da una serie di dati, informazioni e transazioni.

Si tratta di un settore che ha registrato, negli ultimi anni, in ambito globale, una rilevante diffusione, con impatti significativi a livello economico ma che, nel nostro ordinamento, sconta ancora l'assenza di una normativa specifica³² e di un inquadramento univoco (fatte salve alcune pronunce giurisprudenziali e di prassi)³³.

In tale contesto, il Legislatore fiscale è intervenuto con le disposizioni in commento.

Testualmente, il comma 126 definisce cripto-attività *“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”*.

Vale la pena osservare che, ai fini fiscali, si adotta, dunque, una definizione di cripto-attività più ampia rispetto quella finora recata dalla normativa antiriciclaggio: se il D.Lgs. n. 231/2007 definisce, infatti, come valuta virtuale *“la rappresentazione digitale di valore, non emessa né garantita da una banca centrale o da un'autorità pubblica, non necessariamente collegata a una valuta avente corso legale, utilizzata come mezzo di scambio per l'acquisto di beni e servizi o per finalità di investimento e trasferita, archiviata e negoziata elettronicamente”* ai fini fiscali si includono le rappresentazioni digitali di diritti, quali sono ad esempio i *Non Fungible Token* (NFT) e rientrano nella nuova nozione anche diverse attività che pur utilizzando la medesima tecnologia, non hanno univoca natura e qualificazione giuridica.

Ciò premesso, le cripto-attività vengono incluse espressamente nell'ambito del quadro impositivo sui redditi delle persone fisiche, individuando una nuova categoria nel novero dei redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, TUIR; ai sensi della nuova lettera c-sexies), rientrano nella categoria dei 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 denominata, archiviata o negoziata elettronicamente su tecnologie di registri distribuiti o tecnologie equivalenti, non inferiori complessivamente a 2.000 euro

³² Si vedano, sul tema Proposta di legge del 24 maggio 2021 - Atto Camera n. 3131 e Disegno di legge del 30 marzo 2022 – Atto Senato n. 2572. In dottrina, tra gli altri, Leo M., La necessità di regole più chiare per la tassazione delle criptovalute, in *Corriere tributario* n. 10/2022; Tomassini A., La fiscalità societaria diretta e indiretta delle criptovalute, in *Corriere tributario* n. 6/2022.

³³ Tra gli altri, Ris. Agenzia delle Entrate, n. 72/E del 2 settembre 2016; Ris. Agenzia delle Entrate, n. 72/E del 2 settembre 2016; Risposta a interpello AE n. 788/2021; sentenza della Corte di Giustizia UE del 22 ottobre 2015 relativa alla causa C-264/14; sentenza della Corte di Giustizia UE del 27 gennaio 2022 relativa alla causa C-788/19.

nel periodo d'imposta. Non sono a tal fine rilevanti le operazioni di permuta tra crypto-attività con uguali caratteristiche e funzioni; si tratta di una categoria che meriterebbe opportuni chiarimenti esemplificativi.

Sembra emergere, in tal senso, un approccio diverso da quello precedentemente adottato dall'Agenzia delle Entrate (cfr. Risoluzione n. 72/E/2016) che afferiva i proventi delle crypto-attività a quelli derivanti cessioni di valute estere (articolo 67, comma 1-ter, TUIR).

Si definiscono poi, apportando modifiche all'art. 68, TUIR, le plusvalenze realizzate su crypto-attività e si consente di portare in deduzione dalle plusvalenze le minusvalenze relative a operazioni aventi a oggetto crypto attività realizzate fino alla data di entrata in vigore della legge.

. In particolare, secondo quanto previsto dal nuovo comma 9-bis dell'articolo 68, TUIR:

- le plusvalenze sono determinate in base alla differenza tra il corrispettivo percepito, o il valore normale delle attività permutate, e il costo o valore di acquisto delle stesse; regole specifiche sono previste nei casi di acquisto per successione e donazione (nel dettaglio, per la successione, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione; per la donazione, si assume come valore il costo del donante);
- i redditi derivanti dalla detenzione delle crypto-attività sono determinati in base a quanto percepito, senza alcuna deduzione.

Il costo o valore di acquisto, da documentarsi a cura del contribuente, deve basarsi su elementi certi e precisi, in assenza dei quali il costo è pari a zero.

Le plusvalenze e gli altri redditi di cui all'articolo 67, comma 1, lett. c-sexies), del TUIR sono assoggettati all'imposta sostitutiva del 26 per cento di cui all'articolo 5, comma 2, del D.Lgs. n. 461/1997.

Così inquadrata la tipologia dei redditi, sono espressamente ammesse le opzioni per i regimi del risparmio amministrato e del risparmio gestito.

Per i soggetti imprenditori si prevede, in deroga ai criteri di valutazione previsti dall'articolo 110 del TUIR, l'irrilevanza ai fini della determinazione dell'imponibile delle imposte dirette, dei componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle crypto-attività alla chiusura del periodo d'imposta, a prescindere da loro imputazione a conto economico. Il criterio di irrilevanza fiscale delle valutazioni delle crypto-attività si estende anche all'IRAP.

Opportune previsioni di adeguamento sono previste per gli obblighi di monitoraggio; a tale riguardo, si interviene a modifica dell'articolo 1, comma 1, del DL n. 167/1990 estendendo il monitoraggio ad opera degli intermediari finanziari:

- anche ai prestatori di servizi di portafoglio digitale di cui all'articolo 3, comma 5, lett. i-bis) del D.Lgs. 231/97); e
- alle crypto-attività, come sopra definite.

Per quanto riguarda le operazioni intercorse con l'estero, con una modifica all'articolo 2 del DL n. 167/1990, si includono i prestatori di servizi di portafoglio digitale di cui all'articolo 3, comma 5, lett. i-bis), del D.Lgs. n. 231/97, tra i soggetti ai quali è possibile richiedere i dati delle operazioni in esame.

Parallelamente, si prevede l'obbligo di indicazione delle crypto-attività nel quadro RW della dichiarazione dei redditi.

I commi da 133 a 136 recano la disciplina di un regime opzionale di determinazione del valore delle crypto-attività, a mente del quale, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze su crypto-attività possedute alla data del 1° gennaio 2023, si può assumere, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore a tale data, determinato ai sensi dell'articolo 9, TUIR; ciò comporta l'assoggettamento di tale importo ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con aliquota del 14 per cento, alternativamente, in unica soluzione, entro il 30 giugno 2023 o in un massimo di tre rate annuali di pari importo, con interessi del 3 per cento annuo sulle rate successive alla prima.

Per il versamento di tale imposta è prevista la possibilità di compensazione.

I commi da 138 a 142 disciplinano, invece, una apposita procedura di regolarizzazione delle violazioni fiscali pregresse.

Possono accedere a tale procedura i soggetti di cui all'articolo 4, comma 1, del DL n. 167/1990, ossia persone fisiche, enti non commerciali e società semplici ed equiparate residenti in Italia, tenute agli obblighi di monitoraggio fiscale.

Presupposto per la regolarizzazione è l'omessa indicazione nel quadro RW delle crypto-attività detenute alla data del 31 dicembre 2021, nonché l'omessa indicazione dei redditi da esse ritratte. È preclusa la regolarizzazione per le attività derivanti da operazioni illecite o acquistate attraverso proventi derivanti da attività illecite.

Ai fini della regolarizzazione, in assenza di redditi realizzati nel periodo d'imposta, è richiesto il versamento di una sanzione ridotta pari allo 0,5 per cento del valore delle attività non dichiarate (per ciascun periodo d'imposta interessato).

Se, invece, il soggetto in questione ha realizzato redditi nel periodo di riferimento, la regolarizzazione avviene con il pagamento, oltre che della sanzione dello 0,5 per cento, anche di una imposta sostitutiva pari al 3,5 per cento del valore delle attività detenute al termine di ciascun anno, o al momento del realizzo.

La procedura di regolarizzazione sarà gestita tramite presentazione di una apposita istanza di emersione, il cui modello sarà approvato con provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle Entrate.

I commi da 144 a 146 si occupano degli aspetti connessi all'imposizione indiretta prevedendo che anche i rapporti concernenti cripto-attività oggetto di comunicazioni periodiche inviate alla clientela siano soggetti all'imposta di bollo proporzionale pari al 2 per mille. L'imposta è sempre dovuta in quanto, la comunicazione si considera inviata almeno una volta l'anno anche in assenza di obbligo di invio.

Similarmente, dal 2023, si introduce un'imposta sul valore delle cripto-attività detenute, dai soggetti residenti nello Stato presso intermediari non residenti o archiviate su chiavette, *wallet*, pc e smartphone. L'imposta è pari al 2 per mille e dovrà essere assolta secondo le modalità e i termini delle imposte sui redditi.

Effetti finanziari – *In assenza di informazioni disponibili in merito all'entità, alla frequenza e ai dati identificativi dei soggetti che utilizzano cripto-attività, la RT non quantifica gli effetti in termini di maggior gettito derivanti dalla misura; pertanto, prudenzialmente, non si ascrivono effetti finanziari, che verranno eventualmente rilevati a consuntivo.*

Articolo 1, commi 148-150 (Presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA)

A seguito dell'apertura di una nuova partita IVA, l'Agenzia delle Entrate potrà condurre specifici controlli preventivi al fine di valutare il rischio potenziale di ogni nuova posizione. In base all'esito di tali controlli potrebbe essere richiesto al contribuente di fornire informazioni aggiuntive e di motivare l'assenza del rischio ipotizzato presentando idonea documentazione. Laddove il contribuente non si presenti o la documentazione presentata non sia ritenuta sufficiente, l'Agenzia delle Entrate potrà disporre la cessazione della partita IVA e applicare la sanzione amministrativa pari a 3.000 euro, per la quale risponde in solido l'intermediario, salvo che non dimostri la sua estraneità.

I citati controlli non sostituiscono la procedura di verifica delle partite IVA prevista per l'effettuazione di operazioni intracomunitarie, tuttavia, in seguito alla cessazione in esecuzione della misura in commento, il contribuente sarà escluso anche dal VIES e non potrà più operare sul territorio nazionale né effettuare operazioni intracomunitarie. Laddove, in seguito, il contribuente, voglia presentare una nuova richiesta di apertura di una nuova posizione IVA per lo svolgimento di lavoro autonomo, imprenditore individuale, rappresentante legale di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica, egli dovrà aprire una fidejussione bancaria per la durata di tre anni dalla data del rilascio e per un importo non inferiore a 50.000 euro, a garanzia dell'assolvimento delle imposte. Si tratta di una misura volta a contrastare il fenomeno fraudolento delle imprese individuali, c.d. "apri e chiudi", che si manifesta nell'apertura di una posizione IVA, che opera per un lasso di tempo breve e poi viene chiusa, senza assolvere al versamento delle relative imposte, prima che l'attività di riscossione coattiva dell'Amministrazione finanziaria possa esplicarsi.

Effetti finanziari – *Le disposizioni non comportano nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica. Ai fini dell'attuazione delle nuove disposizioni, infatti, si provvede con le risorse umane, strumentali e finanziarie disponibili a legislazione vigente. Inoltre, essendo rafforzati i presidi preventivi per contrastare l'evasione e le frodi fiscali, la previsione è in grado di produrre effetti positivi sul gettito erariale, che, tuttavia, prudenzialmente, non vengono stimati.*

Articolo, 1 comma 151 (Vendita di beni tramite piattaforme digitali)

Rievocando un adempimento vigente fino allo scorso 1° luglio 2021, si introduce a carico dei soggetti che facilitano la vendita a distanza di beni esistenti nel territorio dello Stato tramite piattaforme digitali, *marketplace* e simili, verso consumatori finali, l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai fornitori e alle operazioni di vendita effettuate. Sebbene i beni oggetto di comunicazione dovranno essere individuati tramite decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, la relazione illustrativa anticipa che si tratta principalmente di telefoni cellulari, console da gioco, tablet PC, laptop.

Come accennato, un obbligo simile – più volte oggetto di ritocchi del perimetro oggettivo e di modifiche di decorrenza e durata – era stato introdotto nel 2019³⁴, nelle more dell'entrata in vigore delle norme di recepimento della direttiva n. 2017/2455/UE che ha disciplinato le

³⁴ Articolo 13, DL n. 34/2019.

vendite a distanza tramite piattaforme digitali, avvenuta nel 1° luglio 2021. La novella disciplina, attualmente, opera una “finzione giuridica”, in base alla quale le piattaforme realizzano due distinte operazioni, una di acquisto dal fornitore e una di vendita al consumatore finale, rendendo la piattaforma il soggetto debitore d’imposta della vendita a distanza. Tale disciplina investe, ad oggi, le vendite a distanza di beni intracomunitari, le vendite di beni esistenti nello stato da soggetti extra UE verso consumatori finali e di quelli importati di valore non superiore ai 150 euro³⁵, per le quali è quindi venuta meno l’utilità dell’obbligo di comunicazione. La norma in commento, invece, riguarderà le vendite a distanza facilitate tramite piattaforme di beni esistenti nel territorio dello stato verso consumatori finali.

***Effetti finanziari** – La presente disposizione prevede nuovi adempimenti a carico delle piattaforme e-commerce e dei loro fornitori per contrastare frodi ed evasione in materia di imposta sul valore aggiunto. La misura è foriera di determinare effetti finanziari positivi che, per prudenza, non vengono quantificati.*

Articolo 1, comma 152 (Responsabilità cessionario e committente per operazioni IVA inesistenti)

La disposizione in commento aggiunge una fattispecie sanzionatoria ai casi di errata applicazione dell’inversione contabile (c.d. *reverse charge*) ad operazioni inesistenti, laddove il cessionario o il committente era consapevole dell’intento evasivo o fraudolento.

La vigente disciplina, infatti, si limita ad indicare una specifica sanzione solamente nei casi di applicazione del *reverse charge* ad operazioni inesistenti quando fuori campo IVA o soggette al trattamento di esenzione o di non imponibilità IVA; violazioni, soggette alla sanzione compresa tra il 5 e il 10 per cento, con minimo di 1.000 euro. Si tratta di una sanzione più mite rispetto ad altre fattispecie, che tiene conto del ridotto danno per l’erario in quanto, i citati trattamenti, non determinano casi di illegittima detrazione IVA. Tuttavia, nel tempo è sorto il dubbio sull’applicazione della medesima sanzione o, alternativamente la sanzione per indebita documentazione o registrazione (dal 90 a 180 per cento)³⁶, anche ai casi di fatturazione, con *reverse charge*, di operazioni inesistenti soggette al trattamento di imponibilità IVA, per le quali si concretizza il rischio di illegittima detrazione. Sul tema sono

³⁵ Articolo 2-bis, DPR n. 633/1972.

³⁶ Articolo 6, comma 1, D.Lgs n. 471/1997

arrivati chiarimenti dalla giurisprudenza³⁷ che, in linea con gli orientamenti giurisprudenziali comunitari, ha precisato che, in caso di frode, viene meno la neutralità dell'imposta, quindi, la detrazione dell'IVA debba ritenersi illegittima. L'intervento normativo in commento ha la finalità di dirimere i dubbi operativi recependo esplicitamente l'interpretazione della giurisprudenza e precisando che laddove l'applicazione del reverse charge abbia intenti fraudolenti, consistenti appunto nell'illegittima detrazione dell'IVA, si debba applicare la relativa sanzione³⁸ pari al 90 per cento dell'imposta detratta. In questo scenario, peraltro, si configura anche la violazione di infedele dichiarazione punita con la sanzione amministrativa da euro 250 a euro 2.000³⁹.

Effetti finanziari - *La norma dispone che anziché applicare la sanzione per indebita documentazione o registrazione, si applica la sanzione di illegittima detrazione IVA. Prudenzialmente alla presente disposizione non si ascrivono effetti di gettito.*

Articolo 1, commi da 153 a 161 e da 163 a 165 (Definizione agevolata avvisi bonari)

Come indicato nella relazione illustrativa, al fine di fornire un supporto ai contribuenti, colpiti dall'attuale situazione di crisi economica dovuta agli effetti residui dell'emergenza pandemica e all'aumento dei prezzi dei prodotti energetici, si introducono misure volte alle definizioni agevolate dei rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento alle somme dovute in esito al controllo automatizzato delle dichiarazioni fiscali (cc.dd. avvisi bonari).

Merita osservare che la disciplina replica le procedure di definizione agevolata che erano state introdotte con l'articolo 5 del Decreto legge 22 marzo 2021, n. 41 (cd. Decreto Sostegni) per favorire la definizione agevolata degli avvisi bonari con riferimento alle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, limitato ai soli contribuenti che avevano subito rilevanti perdite di fatturato (maggiori del 30 per cento) per effetto della pandemia da Covid-19.

Si premette che la procedura di definizione prevista dalla Legge di Bilancio 2023 si caratterizza per un ambito oggettivo e soggettivo più ampio, in quanto, ad esempio, non si

³⁷ Corte Suprema di Cassazione, SS.UU, sentenza n. 22727 del 20 luglio 2022

³⁸ Articolo 6, comma 6, D.Lgs n. 471/1997

³⁹ Articolo 8, comma 1, D.Lgs n. 471/1997

prevedono requisiti di fatturato per accedere alla definizione (a differenza di quanto disposto rispetto alla disciplina contenuta nel DL n. 41/2021).

In particolare, le disposizioni contenute dai commi 153 a 159, introducono una definizione agevolata degli avvisi bonari da liquidazione emessi a seguito di controllo automatizzato o formale delle dichiarazioni (articoli 36-bis e 36-ter del DPR n. 600/1973 e articolo 54-bis del DPR n. 633/1972) relative ai periodi di imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021, per i quali i termini di pagamento non siano ancora scaduti al 1° gennaio 2023, ovvero i cui avvisi siano stati recapitati successivamente a tale data.

La definizione si perfeziona con il pagamento integrale delle imposte, dei contributi previdenziali, degli interessi e delle somme aggiuntive e con l'applicazione di una sanzione ridotta al 3 per cento in luogo della sanzione ordinaria del 30 per cento (con la procedura ordinaria di definizione degli avvisi bonari la sanzione sarebbe ridotta al 10 per cento).

La misura si applica anche alle rateizzazioni in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento in commento ed in tale caso si prescinde dal periodo di riferimento dell'avviso (che può riguardare, quindi anche periodi diversi dal 2019, 2020 e 2021).

La disciplina di rateizzazione delle somme dovute da avvisi bonari è modificata per prevederne il pagamento in 20 rate trimestrali a prescindere dall'importo richiesto (in precedenza per contribuenti con importi non superiori a 5.000 euro era previsto il pagamento in un massimo di otto rate trimestrali).

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

Come strumento di *moral suasion* si differisce di un anno il termine di decadenza, a carico dell'Amministrazione finanziaria, per la notifica delle relative cartelle di pagamento delle somme richieste a seguito delle comunicazioni di irregolarità relative alle dichiarazioni dei redditi per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2019.

Nel corso dell'iter parlamentare di approvazione della Legge di Bilancio 2023 (commi da 160 a 161) sono stati riaperti i termini per il versamento dei tributi sospesi (es. ritenute alla fonte, addizionali locali e IVA) dovuti dal settore sportivo (federazioni sportive nazionali, enti di promozione sportiva e associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche aventi 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, in scadenza il 22 dicembre 2022) la cui scadenza era prevista in un'unica soluzione entro il 29 dicembre 2022.

Si dispone che i menzionati versamenti siano considerati tempestivi, in alternativa al versamento in un'unica soluzione entro il 29 dicembre 2022, se dilazionati in sessanta rate, dietro pagamento di una maggiorazione del 3 per cento sulle somme complessivamente dovute, da versare, per intero, contestualmente alla prima rata. I commi da 163 a 165 contengono le relative misure di copertura finanziaria per l'intervento operato per il settore sportivo.

Appare condivisibile l'inserimento nell'ambito delle procedure di pace fiscale di una misura volta anche alla definizione degli avvisi bonari inviati dall'Agenzia delle Entrate a seguito dell'attività di controllo automatizzato delle imposte, prima dell'affidamento all'agente della riscossione per l'emissione della cartella di pagamento.

L'assenza di una tale misura (non presente nelle procedure di pace fiscale previste dal DL n. 119/2018) avrebbe comportato una discriminazione di trattamento tra coloro che, ricevuti gli avvisi bonari dall'Agenzia delle Entrate, assolvono i loro obblighi di pagamento versando integralmente gli interessi e le sanzioni dovute, rispetto ai contribuenti che, avendo scelto di non pagare le somme contestate con avvisi bonari e di attendere la notifica della relativa cartella dall'Agente delle Entrate-Riscossione, possono fruire della definizione delle cartelle esattoriali, stralcio delle sanzioni e degli interessi di mora.

Merita segnalare che si tratta di somme dovute risultanti dal controllo formale ed automatico dei versamenti dei tributi dovuti risultanti dalle dichiarazioni fiscali presentate dai contribuenti; quindi, non collegate a fattispecie di mancata dichiarazione di ricavi o compensi (evasione dichiarativa), quanto piuttosto a fenomeni di mancato assolvimento degli obblighi, che riflettono spesso una situazione di difficoltà finanziaria dei contribuenti di minori dimensioni (impropriamente definita come evasione da riscossione).

Effetti finanziari – Per effetto della misura la RT stima la seguente perdita di gettito per effetto delle riduzioni delle sanzioni (in milioni di euro):

Definizione agevolata comunicazioni d'irregolarità ex artt. 36-bis e 54-bis									
(anni d'imposta 2019-2020-2021 e rateazioni in corso)									
Minori entrate per cassa a titolo di sanzioni al 3%									
Tipologia	Anno 2023	Anno 2024	Anno 2025	Anno 2026	Anno 2027	Anno 2028	Anno 2029	Anno 2030	TOTALE
Tributi erariali	337,4	343,9	289,4	197,9	124,3	68,6	34,3	7,5	1.403,3

IRAP e add. reg. IRPEF	24,3	21,7	19,0	13,3	8,7	5,1	2,6	0,6	95,3
Add. com. IRPEF	1,7	1,6	1,3	0,9	0,5	0,3	0,2	0,0	6,5
Contributi INPS	23,5	20,6	15,5	10,3	5,6	2,9	1,4	0,3	80,1
Totale	386,9	387,8	325,2	222,4	139,1	76,9	38,5	8,4	1.585,2

Articolo 1, commi da 166 a 173 (Regolarizzazione irregolarità formali)

Si prevede la possibilità di regolarizzare le irregolarità, le infrazioni e l'inosservanza di obblighi o adempimenti di natura formale, commessi fino al 31 ottobre 2022, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento di tali tributi, mediante il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.

La disciplina, sostanzialmente, replica quanto era stato stabilito per la sanatoria delle irregolarità formali con l'articolo 9 del DL n. 119/2018. Di conseguenza, in attesa di futuri chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, sembra potersi fare rinvio alla prassi di commento di tale normativa (Circolare n. 11/E del 2019) per individuare la corretta definizione di irregolarità formali⁴⁰.

⁴⁰ Merita ricordare che la circolare aveva fornito un elenco, esemplificativo e non esaustivo, delle violazioni definibili, cui è possibile fare riferimento in attesa di conferme ufficiali:

- la presentazione di dichiarazioni annuali redatte non conformemente ai modelli approvati, ovvero l'errata indicazione o l'incompletezza dei dati relativi al contribuente;
- l'omessa o irregolare presentazione delle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute o delle liquidazioni periodiche IVA (tale violazione può essere definita solo quando l'imposta risulta assolta e non anche quando la violazione ha avuto effetti sulla determinazione e sul pagamento dell'imposta);
- l'omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi Intrastat;
- l'irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili;
- l'omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati;
- l'omissione, incompletezza o inesattezza delle dichiarazioni d'inizio, o variazione dell'attività di cui all'articolo 35 del DPR n. 633/1972, ovvero delle dichiarazioni;

Sono qualificabili, quindi, come violazioni formali, tendenzialmente, quelle violazioni per le quali il Legislatore ha previsto sanzioni amministrative pecuniarie entro limiti minimi e massimi o in misura fissa, non essendoci un omesso, tardivo o errato versamento di un tributo sul quale riproporzionare la sanzione. Devono, ovviamente, trattarsi di violazioni che sono potenzialmente di ostacolo all'attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria: diversamente le stesse costituirebbero violazioni "meramente formali" e quindi non punibili.

Rinviando al medesimo documento di prassi del 2019, la regolarizzazione, presumibilmente, non dovrebbe riguardare le violazioni aventi ad oggetto omessi o tardivi pagamenti e, più in generale, tutte violazioni riferibili al tributo aventi natura sostanziale⁴¹.

-
- l'erronea compilazione della dichiarazione d'intento di cui all'articolo 8, comma 1, lett. c), del DPR n. 633/1972 che abbia determinato l'annullamento della dichiarazione precedentemente trasmessa invece della sua integrazione;
 - l'anticipazione di ricavi o la posticipazione di costi in violazione del principio di competenza, sempre che la violazione non incida sull'imposta complessivamente dovuta nell'anno di riferimento;
 - la tardiva trasmissione delle dichiarazioni da parte degli intermediari;
 - le irregolarità od omissioni compiute dagli operatori finanziari;
 - l'omessa o tardiva comunicazione dei dati al sistema tessera sanitaria;
 - l'omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca;
 - la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili ai fini IVA, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo;
 - la violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione delle operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad IVA, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito;
 - la detrazione dell'IVA, erroneamente applicata in misura superiore a quella effettivamente dovuta e assolta dal cedente o prestatore, in assenza di frode e limitatamente alle violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2018;
 - l'irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile, in assenza di frode (tale violazione può essere definita solo quando l'imposta risulta, ancorché irregolarmente, assolta e non anche quando la violazione ne ha comportato il mancato pagamento);
 - l'omessa o irregolare indicazione dei costi *black list* in dichiarazione;
 - l'omesso esercizio dell'opzione nella dichiarazione annuale, sempre che si sia tenuto un comportamento concludente conforme al regime contabile o fiscale;
 - la mancata iscrizione al VIES (cfr. l'articolo 11 del D.Lgs. n. 471 del 1997).

⁴¹ Non dovrebbero essere definibili, quindi:

- l'omessa presentazione del modello F24 a saldo zero;
- la "tardiva" presentazione della garanzia fideiussoria nell'ambito della liquidazione IVA di gruppo;
- l'acquisto di beni o servizi da parte del cessionario/committente senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore
- l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, anche senza debito d'imposta;
- l'omessa presentazione dei modelli per la comunicazione degli ISA;
- l'indicazione di componenti negativi indeducibili, come nell'ipotesi di fatture ricevute a fronte di operazioni oggettivamente inesistenti;
- le irregolarità consistenti nella mancata emissione di fatture, ricevute e scontrini fiscali, quando hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo;

Sono espressamente esclusi dalla definizione gli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (articolo 5-quater del DL n. 167/1990), nonché gli atti emessi con riguardo alla emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato (non rientrano nella definizione le violazioni concernenti gli obblighi di monitoraggio fiscale, quali la compilazione del quadro RW).

Sono altresì escluse dalla definizione le violazioni formali riferibili a tributi non espressamente indicati (es. imposta di registro, imposta di successione), nonché le violazioni contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023 (vale a dire il 1° gennaio 2023).

La regolarizzazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute in due rate (entro il 31 marzo 2023 e il 31 marzo 2024) e con la rimozione delle irregolarità od omissioni.

Si prevede, come per altre procedure definitive, come strumento di *moral suasion* ed in deroga alle norme dello Statuto del contribuente che dispone l'irretroattività delle norme tributarie, il differimento di due anni dei termini entro cui l'Amministrazione finanziaria può contestare le violazioni formali commesse fino al 31 ottobre 2022, che siano oggetto di un processo verbale di constatazione (articolo 20, comma 1, del D.Lgs. n. 472/1997).

Effetti finanziari – *La RT stima che dalla disposizione possano generarsi effetti positivi di gettito, derivanti dai maggiori versamenti conseguenti alla regolarizzazione agevolata di tali violazioni formali rispetto ai minori introiti ricavabili dagli atti di irrogazione delle sanzioni ordinariamente emessi.*

-
- l'omesso esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del primo periodo di applicazione del regime opzionale (es. consolidato) per i quali è applicabile l'istituto della "remissione in bonis";
 - l'omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA quando la violazione ha avuto riflessi sul debito d'imposta;
 - l'omessa trasmissione delle certificazioni uniche da parte dei sostituti;
 - l'omessa trasmissione della dichiarazione da parte degli intermediari abilitati;
 - gli errori collegati al visto di conformità (visto omesso o irregolare, visto apposto da un soggetto diverso da colui che ha presentato la dichiarazione annuale).

Articolo 1, commi da 174 a 178 (Ravvedimento speciale)

La norma introduce una procedura speciale di ravvedimento operoso delle violazioni tributarie relative a tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate e riguardanti le dichiarazioni, validamente presentate, per i periodi d'imposta 2021 e periodi di imposta precedenti, che si affianca all'istituto ordinario di ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del D.Lgs n. 472/1997.

Nell'iter di approvazione della Legge di Bilancio 2023, con emendamento del Governo, è stata esclusa la possibilità di fruire del ravvedimento speciale per le dichiarazioni fiscali omesse, vale a dire quelle presentate con ritardo superiore a novanta giorni, ai sensi dell'articolo 2, comma 7, del DPR n. 322/1998.

Il beneficio della procedura speciale di ravvedimento consiste nella possibilità di regolarizzare le violazioni mediante il pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni, oltre all'imposta e agli interessi dovuti (nella disciplina ordinaria di ravvedimento la regolarizzazione prevede il pagamento di una sanzione ridotta in relazione al periodo trascorso dalla violazione commessa, comunque stabilita in misura non inferiore ad un decimo del minimo edittale).

Merita ricordare che poiché trattasi di un istituto applicato dal contribuente, non operano le disposizioni sul cumulo giuridico e la continuazione delle sanzioni di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 472/1997, che presuppongono l'intervento dell'ente impositore. La procedura speciale non si applica, alle violazioni assoggettabili alla definizione agevolata degli avvisi bonari relativi alla liquidazione automatica delle dichiarazioni (commi da 153 a 161) ed alla regolarizzazione delle irregolarità formali (da 166 a 173).

Si esclude, altresì, la possibilità di fruire della descritta procedura di ravvedimento per la regolarizzazione di violazioni commesse negli obblighi dichiarativi di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute all'estero (quadro RW), di cui all'articolo 5 del DL n. 167/1990.

Come previsto per l'istituto ordinario di ravvedimento operoso viene considerata come causa ostativa all'adesione della procedura speciale di ravvedimento l'avvenuta contestazione delle violazioni al contribuente, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter del DPR n. 600/1973.

Non ostano, invece, alla procedura speciale di ravvedimento la ricezione di un questionario o di un invito a comparire o inviti strumentali all'accertamento con adesione.

Sul piano penale, ove le sanzioni e gli interessi siano pagati prima dell'apertura del dibattimento di primo grado, dovrebbe essere applicabile l'attenuante stabilita dall'articolo 13-bis del D.Lgs. n. 74/2000.

Il versamento può essere effettuato in un'unica soluzione ovvero in otto rate trimestrali di pari importo con scadenza della prima rata il 31 marzo 2023. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del tasso legale.

Le modalità di versamento saranno definite con un futuro provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

La procedura si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata entro il 31 marzo 2023 e con la rimozione delle irregolarità od omissioni. Il mancato pagamento, in tutto o in parte, di una delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del D.Lgs. n. 471/1997, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta, e degli interessi nella misura prevista all'articolo 20 del DPR n. 602/1973, con decorrenza dalla data del 31 marzo 2023. In tali ipotesi, la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione.

Restano valide le procedure ordinarie di ravvedimento operoso e non si procede al rimborso di quanto versato.

Effetti finanziari – Nella RT viene precisato che la stima degli oneri finanziari della misura è stata effettuata tenendo conto dell'ammontare complessivo delle violazioni sostanziali relative alle dichiarazioni fiscali per le annualità 2019, 2020 e 2021 (stimate in circa 65 miliardi di euro), ridotto sulla base del tasso ordinario di adesione alla procedura di ravvedimento ordinario (circa il 3,5 per cento), ed ipotizzando un'ulteriore riduzione del predetto tasso di adesione nell'ipotesi della procedura speciale di ravvedimento (1 per cento).

Gli effetti finanziari di cassa sono riassunti nella seguente tabella (in milioni di euro).

Stime in termini di cassa	2023	2024	totale
Entrate da maggiore regolarizzazione	433,5	433,5	866,0
Effetti di cassa su entrate ordinarie	-541,5	541,5	0
Effetti di cassa connessi alla riduzione sanzioni	-37,5	-37,5	-75,0

Interessi e sanzioni	26,0	26,0	52,0
Saldo	-119,0	963,0	843,0

Articolo 1, commi 179-185 (Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento)

Il comma 179 prevede la possibilità 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.

La disposizione si applica agli atti di accertamento con adesione relativi a:

- processi verbali di constatazione consegnati entro la data del 31 marzo 2023;
- inviti obbligatori al contraddittorio notificati entro il 31 marzo 2023;
- avvisi di accertamento, rettifica e liquidazione non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023 (vale a dire al 1° gennaio 2023);
- atti di accertamento e di liquidazione notificati dopo il 1° gennaio 2023 ma comunque, entro il 31 marzo 2023;

Le sanzioni si applicano nella misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge (in luogo della riduzione ordinaria a un terzo del minimo).

Si tratta, pertanto, di una procedura di adesione “rafforzata”, con una riduzione parziale delle sanzioni ed una maggiore dilazione di pagamento, meno favorevole rispetto alla procedura di definizione agevolata prevista dall’articolo 2 del DL n. 119/2018 (cd. Pace fiscale) dove si riconosceva l’integrale esclusione delle sanzioni.

Il comma 180 consente, invece, di definire, con modalità agevolate, in acquiescenza ai sensi dell’articolo 15 de D.Lgs n. 218/1997 gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 e quelli notificati dall’Agenzia delle Entrate successivamente, fino al 31 marzo 2023, entro il termine previsto con la riduzione ad un diciottesimo delle sanzioni irrogate (in luogo della ordinaria riduzione delle sanzioni ad un terzo).

L'“acquiescenza rafforzata” si rende applicabile anche agli atti di recupero di crediti di imposta non spettanti. Resta fermo che tale procedura comporta l'obbligo per il contribuente di assolvere al pagamento integrale delle somme contestate nell'atto di accertamento rispetto alla procedura di adesione dove, diversamente, il contribuente aderisce ad una proposta formulata dall'Agenzia delle Entrate con riferimento solo ad alcuni rilievi.

Per entrambe le menzionate modalità di definizione agevolata degli accertamenti (adesione o acquiescenza) gli importi dovuti possono essere versati anche ratealmente in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo (in luogo delle sedici rate ordinariamente previste) entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale. È esclusa la possibilità di utilizzare in compensazione delle somme dovute eventuali crediti di imposta spettanti al contribuente ex articolo 17 D.Lgs n. 241/1997.

Sono esclusi dalla definizione agevolata gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (articolo 5-quater del DL n. 167/1990).

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno fornite le disposizioni attuative per la definizione degli atti di accertamento.

***Effetti finanziari** – Nella RT non si ascrivono effetti finanziari alla misura poiché il gettito stimato derivante dalla definizione agevolata si stima in linea con quanto ordinariamente incassato.*

Articolo 1, commi 186-205 (Definizione agevolata delle controversie tributarie)

Viene riproposto, sostanzialmente, l'istituto disciplinato in passato dall'articolo 6 del DL n. 119/2018⁴², prevedendo la possibilità per il soggetto che ha presentato l'atto introduttivo del giudizio o ne è legittimato di definire le controversie tributarie⁴³, comprese quelle dinanzi alla

⁴² Diversamente dalla disciplina contenuta nell'articolo 6 del DL n. 119/2018 che circoscriveva l'ambito della definizione ai soli atti impositivi, la norma in esame non contiene una tale limitazione, potendosi, dunque, applicare anche in relazione ad atti non aventi natura impositiva (ad esempio, atti di liquidazione). Occorre notare, tuttavia, che la relazione illustrativa non sembra tenere conto della formulazione del comma 186, in quanto prevede che la definizione agevolata in questione trova applicazione per i soli atti impositivi, essendo, quindi, “*escluse dalla definizione le controversie relative ad atti privi di natura impositiva*”.

⁴³ Sono escluse dalla definizione agevolata le controversie concernenti anche solo in parte:

Corte di Cassazione, pendenti in ogni stato e grado, di cui sia parte l’Agenzia delle Entrate o l’Agenzia delle dogane e dei monopoli attraverso il pagamento di un importo pari al valore della controversia, coincidente, dunque, con il tributo al netto di sanzioni ed interessi (in caso di controversie relative alle sole sanzioni, il relativo valore comprende solo queste ultime)⁴⁴.

Più in dettaglio, la definizione può avvenire con il pagamento dei seguenti importi:

- in caso di ricorso pendente in primo grado, 90 per cento del valore della controversia;
- in caso di soccombenza dell’Agenzia fiscale nell’ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, 40 per cento del valore della controversia in primo grado e 15 per cento in secondo grado;
- per le controversie in Cassazione in cui l’Agenzia fiscale risulti soccombente in tutti i gradi precedenti, 5 per cento del valore della controversia;
- per le controversie relative a sanzioni non collegate al tributo, 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza dell’Agenzia fiscale nell’unica o ultima pronuncia giurisdizionale non cautelare, 40 per cento negli altri casi.

La relazione illustrativa chiarisce che, sostanzialmente, le misure ridotte si applicano soltanto alla parte del valore della controversia in cui l’Agenzia fiscale è risultata soccombente, mentre per la parte del valore della controversia in cui è risultato soccombente il contribuente è dovuto l’intero importo⁴⁵.

La disposizione in esame trova applicazione per le controversie in cui il ricorso di primo grado è stato notificato entro la data di entrata in vigore della medesima disposizione e per le controversie non ancora concluse con pronuncia definitiva alla data di presentazione della domanda per la definizione agevolata.

La domanda per accedere alla definizione agevolata va presentata singolarmente per ogni singola controversia entro il 30 giugno 2023. La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda ed il pagamento degli importi dovuti entro il 30 giugno 2023.

-
- a) le risorse proprie tradizionali previste dall’articolo 2, paragrafo 1, lett. a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio del 14 dicembre 2020, e l’imposta sul valore aggiunto riscossa all’importazione;
 - b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell’articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio del 13 luglio 2015.

⁴⁴ La definizione in esame è alternativa a quella prevista dall’articolo 5 della legge 31 agosto 2022, n. 130, in materia di riforma del processo tributario.

⁴⁵ La relazione illustrativa precisa altresì che, qualora sia intervenuta una sentenza di Cassazione di rinvio, la controversia si considera pendente in primo grado, secondo quanto previsto dall’articolo 68, comma 1, lett. c-bis), del D.Lgs. n. 546/1992, in materia di riscossione provvisoria in pendenza di giudizio di rinvio.

L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 luglio 2024 ed è impugnabile entro sessanta giorni presso l'organo giurisdizionale dinanzi al quale è pendente la controversia.

La definizione non consente la restituzione delle somme già versate, anche qualora le stesse fossero eccedenti rispetto a quanto dovuto per la medesima definizione; inoltre, gli effetti della definizione, ove perfezionata, prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima dell'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023.

Non è prevista la sospensione delle controversie definibili, a meno che il contribuente presenti un'apposita richiesta al giudice in cui si dichiara altresì l'intenzione di procedere con la definizione agevolata; in tal caso, il processo è sospeso fino al 10 luglio 2023, data entro la quale occorrerà presentare copia dell'avvenuta definizione e dei relativi versamenti.

È altresì prevista per le controversie definibili la sospensione per un periodo di nove mesi dei termini di impugnazione che scadono tra la data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023 (1° gennaio 2023) e il 31 luglio 2023.

La disciplina in esame sarà attuata mediante l'emanazione di uno o più provvedimenti del direttore della competente Agenzia fiscale.

Effetti finanziari – Nella RT si stima che la percentuale di propensione alla definizione degli atti interessati dalla norma in esame sia pari al 5 per cento del totale della maggiore imposta accertata. Le maggiori entrate derivanti dall'istituto in questione dovrebbero essere, quindi, pari a circa 1.104 milioni di euro da ripartirsi in sei anni a partire dal 30 giugno 2023.

Articolo 1, commi 206-212 (Conciliazione agevolata delle controversie tributarie)

In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 205, le controversie pendenti in primo e secondo grado alla data di entrata in vigore della LdB 2023 in cui è parte l'Agenzia delle Entrate⁴⁶, aventi ad oggetto atti impositivi, possono essere definite attraverso l'istituto della conciliazione c.d. "fuori udienza"⁴⁷ di cui all'articolo 48 del D.Lgs. n. 546/1992,

⁴⁶ Per le esclusioni si veda la precedente nota n. 36.

⁴⁷ La conciliazione c.d. "fuori udienza" si realizza con il deposito in giudizio – di primo o secondo grado – di un'istanza congiunta, ovvero di una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito.

beneficiando di una riduzione delle sanzioni (pari a 1/18 del minimo previsto dalla legge) maggiore rispetto alla misura ordinaria (pari al 40 per cento in primo grado e al 50 per cento in secondo grado).

Il versamento delle somme dovute va effettuato entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo.

Effetti finanziari – *In considerazione dell'esiguità degli importi derivanti da questa misura (circa 7,6 milioni di euro da ripartirsi in cinque rate), la RT non vi ascrive alcun effetto di gettito.*

Articolo 1, commi 213-218 (Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione)

In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 205 della Legge di Bilancio 2023, le controversie pendenti in Cassazione alla data di entrata in vigore della medesima LdB 2023 in cui è parte l'Agenzia delle Entrate⁴⁸, aventi ad oggetto atti impositivi, possono essere oggetto di una definizione transattiva attraverso il pagamento di imposte, sanzioni ridotte a 1/18 del minimo previsto dalla legge, interessi ed eventuali accessori.

Il versamento delle somme va effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo tra le parti.

A seguito della definizione transattiva, il ricorrente dovrà effettuare la rinuncia al ricorso principale o incidentale entro il 30 giugno 2023.

Effetti finanziari – *In base a quanto riportato nella RT, alla data del 31 ottobre 2022 risultano pendenti in Cassazione controversie per un valore complessivamente pari a 13,8 miliardi di euro, a fronte di una percentuale di vittoria in Cassazione da parte dell'Amministrazione finanziaria pari all'80 per cento. Ciò posto, la RT stima un incremento della riscossione pari all'1,5 per cento che dovrebbe, pertanto, generare un incremento di gettito complessivo pari a 165,6 milioni di euro per il solo 2023.*

⁴⁸ Per le esclusioni si veda la precedente nota n. 36.

Articolo 1, commi 219-221 (Regolarizzazione degli omessi pagamenti di rate dovute a seguito di acquiescenza, accertamento con adesione, reclamo/mediazione e conciliazione giudiziale)

Con i commi da 219 a 221 si consente ai contribuenti di regolarizzare gli omessi o carenti pagamenti delle rate dovute a seguito di adesione ad istituti deflattivi del contenzioso (accertamento con adesione, acquiescenza, reclamo o mediazione, conciliazione giudiziale) per evitare la decadenza dal beneficio della rateizzazione.

Tali rate devono risultare scadute al 1° gennaio 2023 e non deve essere stata ancora notificata la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione, mediante il versamento integrale della sola imposta.

Con riferimento alle somme dovute per accertamenti con adesione, acquiescenza, reclamo/mediazione si consente di regolarizzare gli omessi versamenti delle rate successive alla prima, mentre per quanto concerne i versamenti degli importi relativi alla conciliazione giudiziale è ammessa la regolarizzazione della totalità delle rate o della prima rata.

È possibile regolarizzare con l'integrale versamento di quanto dovuto entro il 31 marzo 2023 oppure in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo, a patto che la prima rata sia versata sempre entro il 31 marzo 2023.

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

È esclusa la possibilità di utilizzare in compensazione delle somme dovute eventuali crediti di imposta spettanti al contribuente ex articolo 17 D.Lgs n. 241/1997.

Effetti finanziari – *La RT non ascrive effetti finanziari alla disposizione.*

Articolo 1, commi 222-230 (Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione)

Con la norma in commento si reintroduce un ulteriore abbattimento del “magazzino” delle cartelle non pagate affidate all'Agenzia delle Entrate-Riscossione che ammontava al 30 giugno 2020, da dichiarazione del Direttore dell'Agenzia Ernesto Maria Ruffini, in circa 987

miliardi di euro, di cui però circa 900 miliardi di difficile recuperabilità (Audizione VI Commissione Finanze del Senato del 6 ottobre 2020)⁴⁹.

Viene disposto l'annullamento automatico (c.d. stralcio), quindi senza necessità di alcuna richiesta da parte del debitore, alla data del 31 marzo 2023, delle cartelle di importo inferiore a mille euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 dalle amministrazioni centrali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali.

Lo stralcio non si applica ai debiti relativi ai carichi per:

- somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015;
- i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- risorse proprie della Commissione Europea;
- IVA riscossa all'importazione.

La disposizione si applica anche alle somme affidate alla riscossione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione dalle Cassa previdenziali degli Ordini professionali e dagli alti Enti privati gestori di fondi di previdenza obbligatoria ed assistenziale, relativamente ai debiti individuati con apposita delibera pubblicata sui siti istituzionali entro il 31 gennaio 2023.

Relativamente alle sanzioni amministrative, incluse quelle per violazioni del codice della strada, l'annullamento automatico, opera esclusivamente con riguardo alle maggiorazioni per ritardato pagamento ed interessi di mora, mentre resta dovuto l'importo spettante a titolo di sanzione.

⁴⁹ Nel dettaglio il Direttore Ruffini precisava che:

- 405,3 miliardi di euro, pari a circa il 41 per cento del totale, appaiono di difficile recuperabilità per le condizioni soggettive del contribuente (152,7 miliardi di euro sono dovuti da soggetti falliti, 129,2 miliardi di euro da persone decedute e imprese cessate, 123,4 miliardi di euro da nullatenenti, in base ai dati presenti nell'Anagrafe tributaria);
- 440,3 miliardi di euro, pari a circa il 45 per cento del residuo totale, sono riferiti a contribuenti nei confronti dei quali l'Agente della riscossione ha già svolto, in questi anni, azioni esecutive e/o cautelari che non hanno consentito il recupero integrale dell'attuale loro debito attuale;
- per ulteriori 50,2 miliardi di euro (5 per cento del totale residuo), l'attività di riscossione è sospesa per provvedimenti di autotutela emessi dagli enti creditori, in forza di sentenze dell'autorità giudiziaria o, ancora, perché gli importi residui rientrano tra le quote oggetto degli istituti di definizione agevolata in corso ("Rottamazione-ter" e "Saldo e Stralcio" dei debiti delle persone fisiche in difficoltà economica).

L'annullamento automatico delle cartelle di pagamento emanate da enti diversi dalle Amministrazioni centrali, agenzie fiscali ed enti previdenziali (es. Regioni, Comuni, Casse previdenziali) si applica alle somme dovute a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo, di sanzioni e di interessi di mora, mentre resta dovuto quanto spettante a titolo di capitale ed a titolo di rimborso delle spese sostenute per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento. Con riguardo, ad esempio, alle multe per violazioni stradali, lo stralcio riguarderà solo gli interessi di mora, mentre restano integralmente dovute le sanzioni.

Tale scelta risponde alla esigenza dello Stato di ridurre i costi di copertura della misura in commento dovuti ai relativi trasferimenti monetari da effettuare ai comuni per compensarli dell'annullamento automatico delle loro cartelle di pagamento.

L'ente locale potrà scegliere di non adottare lo stralcio automatico delle cartelle di pagamento con proprio provvedimento, da emanarsi entro il 31 gennaio 2023. In ogni caso, a prescindere della volontà di adottare tale misura, si dispone una "mini" sospensione dell'attività di riscossione dal 1° gennaio 2023 (data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023) fino al 31 marzo 2023.

Merita osservare che la disposizione replica sostanzialmente quanto previsto dalle seguenti misure di "stralcio" per i carichi di importo: fino a mille euro affidati dal 2000 al 2010 di cui all'articolo 4 del Decreto legge n. 119/2018), poi esteso fino a 5.000 euro di cui all'articolo 4 del DL n. 41 del 2021.

Pertanto, per i carichi affidati in tale periodo temporale (dal 2000 al 2010), gli effetti dell'attuale disposizione di annullamento risultano marginali in quanto relativi ai soli carichi il cui importo residuo è sceso al di sotto della soglia di importo di mille euro successivamente ai precedenti interventi.

Effetti finanziari – Nella RT si stimano gli effetti negativi in termini di gettito dovuti a:

- *allo stralcio dei singoli carichi di importo residuo fino a mille euro affidati dal 2000 al 2015 per i quali sono ancora in corso i pagamenti relativi alle misure agevolative di definizione dei carichi pregressi (cd. "Rottamazione-ter" prevista dal DL n. 119 del 2018);*
- *l'impatto negativo sulla riscossione ordinaria da ruolo (compresa quella conseguente a piani di rateizzazione concessi ai sensi dell'articolo 19 del DPR n. 602 del 1973) derivante dall'annullamento dei singoli carichi di importo residuo fino a mille euro affidati dal 2000 al 2015, per i quali era ancora in essere un'aspettativa di riscossione;*

- *la riduzione della quota prevista a copertura degli oneri a carico del bilancio dello Stato per la defiscalizzazione degli oneri di funzionamento del servizio nazionale della riscossione (cd. aggio);*
- *stima dei crediti, non ancora liquidati dagli enti, riferibili al rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento e delle procedure esecutive già svolte dall'Agente della riscossione sulle quote, erariali e non, che saranno oggetto di annullamento.*

(in milioni di euro):

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	TOT
Impatto su entrate attese da Rottamazione Ter	-95,3	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-95,3
Impatto su riscossione ordinaria	-42,9	-38,0	-10,27	-22,9	-33,7	-47,8	-31,9	-15,9	-19,7	-5,3	-259,3
Impatto sulle entrate da riscossione ruoli (totale)	-138,2	-38,0	-10,2	-22,9	-33,7	-47,8	-31,9	-15,9	-10,7	-5,3	-354,6
Minore quota a copertura dei costi del bilancio dello Stato (aggio di riscossione)	-7,2	-1,3	-0,3	-0,3	-0,3	-0,2	-0,1	0,0	0,0	0,0	-9,7
Rimborsi spese proc. esecutive e diritti di notifica a carico dell'erario	-23,05	-223	-23,85	-23,0	-23,0	-23,0	-23,0	-23,0	-23,0	-23,0	-230

Articolo 1, commi 231-252 (Definizione agevolata carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022)

La misura prevede la quarta riedizione⁵⁰ della definizione agevolata dei ruoli pregressi affidati all'Agenzia delle Entrate-Riscossione (cd. Rottamazione-quater delle cartelle di pagamento), relativamente ai ruoli affidati⁵¹ nel periodo 1° gennaio 2000 – 30 giugno 2022.

L'ultima disciplina analoga dettata dall'articolo 3 Decreto legge n. 119/2020 (c.d. Rottamazione-ter) si applicava ai ruoli affidati alla riscossione fino al 31 dicembre 2017. Con il successivo Decreto legge n. 34/2019 (c.d. Decreto crescita) era stata prevista la riapertura dei termini, sino al 31 luglio 2019, per la definizione agevolata dei carichi di ruolo pregressi.

Si consente al contribuente di definire i ruoli con il pagamento delle somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive, beneficiando della esclusione delle sanzioni, interessi di mora, gli interessi per ritardata iscrizione al ruolo, nonché delle somme maturate a titolo di aggio (gli interessi per ritardata iscrizione al ruolo ed i compensi per l'attività di riscossione risultavano, invece, integralmente dovute con la Rottamazione-ter).

L'ambito applicativo della definizione interessa tutti i tributi, erariali e non, affidati alla riscossione dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione, inclusi i debiti relativi ai contributi previdenziali (INPS) e assistenza sociale (INAIL).

Restano, invece, escluse le entrate locali (IMU, TARSU) e le altre entrate (contributi previdenziali) se riscosse in proprio dagli Enti locali o affidate a propri concessionari della riscossione (viene, quindi, esclusa la rottamazione delle somme riscosse con lo strumento delle ingiunzioni di pagamento).

Nel corso dell'iter di approvazione della Legge di Bilancio 2023, la rottamazione è stata estesa anche alle violazioni per le sanzioni amministrative, comprese quelle per violazioni del codice della strada, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazioni degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali (es. sanzioni CCIAA per ritardato deposito del bilancio di esercizio). Viene, però, precisato che per le predette ipotesi il beneficio della definizione agevolata spetta limitatamente all'esclusione delle

⁵⁰ Le precedenti discipline di definizione agevolata delle cartelle esattoriali erano state previste da: articolo 6 del DL n. 193/2016 (applicabile ai ruoli affidati ad Equitalia dal 1° gennaio 2000 al 31° dicembre 2016), articolo 1 del DL n. 148/2017 (con estensione ai ruoli affidati fino al 30 settembre 2017), articolo 3 del DL n. 119/2018 (applicabile ai ruoli affidati fino al 30 dicembre 2017).

⁵¹ Si ricorda che rievoca la data di consegna dei ruoli al concessionario della riscossione, non quella di notifica della cartella al contribuente. Tale informazione è ricavabile sulla sezione riservata disponibile per ogni contribuente sul sito dell'AER.

maggiorazioni per ritardato pagamento e delle somme maturate a titolo di aggio, le sanzioni restano in ogni caso dovute.

Sono ricomprese nella “Rottamazione quater” anche le cartelle di pagamento che rientrano nei procedimenti avviati nell’ambito di procedimenti di composizione della crisi da sovraindebitamento e di liquidazione del patrimonio, di cui alla Legge 27 gennaio 2012, n. 3 o del Codice della crisi d’impresa e dell’insolvenza, di cui al Decreto Legislativo 12 gennaio 2019, n.14, con la possibilità di effettuare il pagamento del debito, anche falcidiato, con le modalità e nei tempi eventualmente previsti nel decreto di omologazione.

Ulteriore novità prevista dalla Rottamazione-quater è data dall’inclusione dei debiti affidati all’Agente della riscossione da parte delle Casse di previdenza privata, di cui al D.Lgs. n. 509/1994 e del D.Lgs. n. 103/1996 (es. Cassa dei dottori commercialisti, Cassa forense, Enasarco, Enpav), a condizione, però, che l’Ente previdenziale privato abbia adottato una apposita delibera entro il 31 marzo 2023, pubblicata sul proprio sito istituzionale e comunicato all’Agente delle Entrate-Riscossione.

Restano, invece, esclusi i debiti affidati alla riscossione relativi a:

- le risorse proprie tradizionali della Unione Europea (dazi e diritti doganali) e l’imposta sul valore aggiunto riscossa all’importazione;
- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;
- i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna.

A riguardo, si osserva come la precedente Rottamazione-ter includeva all’articolo 5 del DL n. 119/2018 nella definizione i debiti relativi al recupero delle risorse proprie iscritte nel bilancio generale dell’Unione Europea (es. dazi doganali, altri prelievi sugli scambi con Paesi terzi, ecc..), nonché l’IVA assolta sulle importazioni da chiunque effettuate⁵².

Il pagamento deve essere effettuato in un’unica soluzione entro il 31 luglio 2023 oppure con modalità dilazionate in un massimo di diciotto rate, di cui le prime due da versare nel 2023 (31 luglio e 30 novembre) per un ammontare minimo pari al 10 per cento delle somme

⁵² Si osserva, sul punto, che, sebbene la disciplina comunitaria vieti al singolo Stato membro di disporre una rinuncia generale, indiscriminata e preventiva al diritto di procedere ad accertamento e verifica dell’IVA dovuta dal contribuente, la stessa Corte di Giustizia UE, con la successiva sentenza del 7 aprile 2016, causa C-546/14, ha aperto alla possibilità per uno Stato membro di ammettere il pagamento parziale del credito IVA al verificarsi di condizioni tali da escludere che si tratti di una rinuncia generale e indiscriminata alla riscossione dell’IVA (come nell’ipotesi di un condono dell’IVA non dichiarata).

complessivamente dovute ai fini della definizione e le restanti, di pari ammontare, scadenti il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024.

Come previsto per la Rottamazione-ter, si applica sul pagamento rateale un tasso legale di interesse a decorrere dal 1° agosto 2023, pari al 2 per cento annuo, in luogo del tasso ordinario per dilazioni di pagamento, pari al 4,5 per cento (articolo 21 del DPR n. 602/1973), sulle somme dovute a titolo di definizione ai sensi dell'articolo 19 DPR n. 602/1973.

Sarà onere dell'Agente della Entrate-Riscossione fornire ai debitori le informazioni per individuare le cartelle definibili.

Il debitore dovrà proporre la domanda per accedere alla definizione entro il 30 aprile 2023 e procedere al pagamento della prima rata per perfezionare la definizione agevolata. È prevista la decadenza dal beneficio in caso di mancato, insufficiente o tardivo versamento superiore a cinque giorni, dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme dovute.

Nella predetta dichiarazione il debitore dovrà indicare l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assumere l'impegno a rinunciare ad eventuali giudizi pendenti relativi ai carichi che intende definire.

La presentazione dell'istanza di adesione alla definizione agevolata produce i seguenti effetti in capo ai soggetti aderenti:

- la sospensione dei giudizi tributari pendenti. Al momento della produzione in giudizio dell'effettiva esecuzione dei versamenti dovuti si produrrà l'estinzione della controversia; in caso di inadempimento agli obblighi di versamento, invece, la sospensione del giudizio sarà revocata dal giudice su istanza di parte (es. Agenzia delle Entrate);
- la sospensione dei termini di prescrizione e di decadenza previsti per l'attività di riscossione;
- la sospensione dei versamenti derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione dell'istanza;
- il divieto di avviare nuove azioni esecutive per il recupero delle cartelle oggetto di definizione. Tale beneficio si applica anche alle procedure di recupero coattivo avviate in precedenza, a condizione che non si sia già tenuto il primo incanto con esito positivo;
- l'esclusione dei debiti oggetto di definizione dalla verifica di "regolarità fiscale", prevista sia nell'ambito delle procedure di rimborso di crediti di imposta (articolo 28-

ter del DPR n. 602/1973), sia ai fini dei pagamenti dei crediti commerciali vantanti nei confronti della PA (articolo 48-bis del DPR n. 602/1973);

- il diritto al rilascio del documento unico di regolarità contributivo (DURC).

Entro il 30 giugno 2023 l'Agente della riscossione invia al debitore la comunicazione contenente la liquidazione delle somme dovute⁵³.

Particolarmente interessante è la disposizione del comma 249 che estende la definizione agevolata anche a coloro che sono decaduti dalle rottamazioni delle edizioni precedenti quali:

- articolo 6, comma 2, del DL 22 ottobre 2016, n.193 (DL rottamazione);
- articolo 1, comma 5, del DL 148/2017 (cd. Rottamazione-bis);
- articolo 3, comma 5, del DL 119/2018) (cd. Rottamazione-ter);
- articolo 1, comma 189, della Legge 30 dicembre 2018, n.145 (cd. Saldo e stralcio);
- articolo 16-bis, commi 1 e 2 del DL 30 aprile 2019, n. 34 (riapertura dei termini per la Rottamazione-ter).

Come confermato in passati incontri dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione relativi alle precedenti edizioni delle rottamazioni, in caso di mancato pagamento ovvero di insufficiente o tardivo versamento di una qualsiasi rata successiva alla prima, la definizione non produce alcun effetto e le eventuali somme già versate in forza della definizione agevolata saranno considerate in acconto sul totale dell'importo complessivamente dovuto.

La misura consente una riapertura della procedura di rottamazione delle cartelle ai ruoli affidati alla riscossione dell'Agenzia delle Entrate dal 1° gennaio 2018 al 30 giugno 2022, risolvendo le criticità sorte nel 2022 con la ripresa dell'attività di riscossione coattiva dopo la sospensione avvenuta negli anni 2020-2021 a causa della crisi economica da Covid-19.

Come riportato nell'Audizione presso la Commissione Bilancio del Senato del 5 luglio 2022 del Sottosegretario di Stato al Ministero dell'economia e delle finanze Maria Cecilia Guerra, per effetto della pandemia si erano accumulate circa 26 milioni di cartelle di pagamento, di cui circa 13 milioni erano state avviate alla notifica alla data della citata audizione, mentre per ulteriori 13 milioni di cartelle, il piano di graduale di smaltimento prevedeva la produzione e l'invio della notifica entro l'inizio del 2023, unitamente alle cartelle relative ai carichi che gli enti creditori avevano affidato all'Agenzia delle Entrate-Riscossione nel corso dell'anno 2022.

⁵³ Resta confermata la possibilità del debitore di utilizzare i crediti commerciali verso la Pubblica Amministrazione in compensazione dei versamenti dovuti.

Effetti finanziari – Nella RT si stimano gli effetti negativi in termini di gettito (in milioni di euro):

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	...	2032	TOT
Impatto su entrate attese da Rottamazione Ter	-411	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	-411
Gettito atteso da Rottamazione -quater	2.555,7	2.555,7	2.555,7	2.555,7	2.555,7	0,0	0,0	0,0	12.788,5
Impatto sulle entrate da riscossione da rottamazione quater	-2.940,8	-2.432,4	-1.673,3	-1.571,8	-1.477,1	-1.329,4	0,0	-73,8	-13.492,8
Totale impatto	-796,2	123	882,4	983,4	1.078,6	-1.329,04	0,0	-73,8	-1.125,4

Articolo 1, commi 253-254 (Disposizioni in materia di comunicazioni di inesigibilità)

Le disposizioni in esame modificano i termini di comunicazione di inesigibilità da parte dell'Agente della riscossione per adeguarli ai tempi di chiusura della nuova misura di definizione agevolata.

Si riconosce, altresì, all'Agente della riscossione la possibilità di presentare le citate comunicazioni anche anteriormente alle scadenze previste qualora sussistano le seguenti condizioni di inesigibilità:

- a) intervenuta chiusura del fallimento, in presenza di debitore fallito;
- b) assenza di beni del debitore, risultante alla data dell'accesso al sistema informatico del Ministero dell'economia e delle finanze (anagrafe tributaria);
- c) intervenuta prescrizione del diritto di credito;
- d) esaurimento delle attività di recupero;

- e) mancanza di nuovi beni rispetto a quelli per i quali, nel biennio antecedente, le attività di recupero sono state esaurite con esito parzialmente o totalmente infruttuoso;
- f) rapporto percentuale tra il valore dei beni del debitore risultanti dall'anagrafe tributaria e l'importo complessivo del credito da riscuotere inferiore al 5 per cento.

Effetti finanziari – *Non si ascrivono effetti finanziari.*

Articolo 1, comma 255 (Implementazione in Italia della c.d. *Investment Management Exemption*)

La disposizione in esame modifica la disciplina della stabile organizzazione di cui all'articolo 162 del TUIR, introducendo una specifica fattispecie di esclusione.

Più in dettaglio, in presenza di determinate condizioni, è considerato indipendente dal veicolo di investimento estero (e, pertanto, non configura una stabile organizzazione c.d. "personale") il soggetto che, in nome e/o per conto del medesimo veicolo o di sue controllate, anche se con poteri discrezionali, conclude abitualmente contratti di acquisto, vendita e/o negoziazione di strumenti finanziari (ivi incluse le partecipazioni al capitale o al patrimonio) e di crediti.

La suddetta esclusione si applica in presenza delle seguenti condizioni:

- a) il veicolo di investimento e le sue controllate devono essere residenti o localizzati in uno Stato che consenta un adeguato scambio di informazioni ai sensi dell'articolo 11, comma 4, D.Lgs. n. 239/1996⁵⁴;
- b) il veicolo di investimento deve rispettare i requisiti di indipendenza fissati da un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze di prossima emanazione;
- c) il soggetto che svolge l'attività nel territorio dello Stato in nome e/o per conto del veicolo di investimento non deve ricoprire cariche negli organi di amministrazione e controllo del medesimo veicolo e delle sue controllate, e non deve detenere una partecipazione nello stesso superiore al 25 per cento⁵⁵;

⁵⁴ La relazione illustrativa specifica che la residenza in un Paese c.d. "white list" assicura all'Amministrazione finanziaria la possibilità di raccogliere le informazioni necessarie per effettuare i relativi controlli e, al tempo stesso, comporta che le strutture di investimento utilizzate devono garantire gli standard di trasparenza informativa.

⁵⁵ Come precisato nella relazione illustrativa, la previsione di una soglia di partecipazione ai risultati del veicolo da parte dell'*asset manager* assicura che il veicolo medesimo non sia riconducibile agli investimenti operati per proprio conto dall'*asset manager*. Negli stessi termini si inserisce la condizione che esclude la possibilità

- d) deve essere prevista una remunerazione per l'attività svolta dal suddetto soggetto nel territorio dello Stato, supportata dalla documentazione redatta ai fini del transfer pricing.

È previsto, inoltre, che, in presenza delle condizioni appena citate, la sede fissa d'affari a disposizione di un'impresa residente che vi svolge la propria attività con il proprio personale non si considera a disposizione del veicolo di investimento – e, pertanto, non configura una stabile organizzazione c.d. “materiale” – per il solo fatto che l'attività dell'impresa residente rechi un beneficio al citato veicolo.

La relazione illustrativa precisa che la norma in questione è finalizzata a ridimensionare il rischio derivante dalla configurazione di una stabile organizzazione in capo alla struttura di investimento. Tale rischio, difatti, potrebbe disincentivare la localizzazione in Italia degli *asset manager* e dei loro dipendenti e collaboratori. Si chiarisce, inoltre, che, anche in assenza delle condizioni previste dalla disposizione in esame, l'esistenza di una stabile organizzazione può essere riscontrata (e contestata) solo ove ne ricorrano tutti i presupposti.

Sebbene ciò non venga chiarito dalla disposizione, sembrerebbe corretto ritenere che, anche laddove non vengano rispettate le condizioni previste dal nuovo comma 7-quater dell'articolo 162 del TUIR, il contribuente abbia comunque la possibilità di dimostrare l'assenza di una stabile organizzazione nel caso di specie.

Effetti finanziari – *La RT prevede che la misura è suscettibile di produrre effetti positivi di gettito, prudenzialmente non stimati.*

Articolo 1, commi 265-267 (Proroga credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno e credito d'imposta ZES)

In linea con le richieste pervenute da Confindustria, i commi da 265 a 267, introdotti dalla Camera dei deputati, modificando il comma 98 dell'articolo 1 della Legge di stabilità 2016, prorogano, dal 31 dicembre 2022 al 31 dicembre 2023, il credito di imposta per investimenti

per l'*asset manager* di partecipare agli organi direttivi del veicolo e delle sue controllate. Sebbene la disciplina in esame sia ispirata ad una analoga disposizione prevista nel Regno Unito, occorre evidenziare che l'ulteriore condizione che vieta all'*asset manager* di rivestire ruoli direttivi nel veicolo di investimento non è, invece, presente nella normativa inglese; quest'ultima, infatti, richiede che il soggetto in questione sia indipendente rispetto agli investitori e non anche al veicolo di investimento.

(acquisto di beni strumentali nuovi, quali macchinari, impianti e attrezzature) destinati a strutture produttive nelle regioni del Mezzogiorno.

Possono accedere all'agevolazione le imprese che effettuano l'acquisizione di beni strumentali nuovi – quali macchinari, impianti e attrezzature – destinati a strutture produttive ubicate nelle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna, Molise e Abruzzo.

Di seguito si riporta l'intensità dell'agevolazione declinata per le diverse regioni:

- per le regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna e Molise, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione Europea (TFUE), si applicano aliquote nella misura del 45 per cento per le piccole imprese, 35 per cento per le medie imprese e 25 per cento per le grandi imprese;
- per l'Abruzzo, ammissibile alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), TFUE, continuano ad applicarsi aliquote nella misura del 30 per cento per le piccole imprese, 20 per cento per le medie imprese e 10 per cento per le grandi imprese.

Il comma 267, novellando l'articolo 5, comma 2, primo periodo, del DL n. 91 del 2017, estende al 2023 la misura agevolativa degli investimenti effettuati nelle Zone Economiche Speciali (ZES) ivi prevista, nonché da parte di imprese che operano nelle Zone Logistiche Semplificate (ZLS) ammissibili agli aiuti a finalità regionale a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE, ad esclusione di quelle costituite ai sensi del secondo periodo del comma 62 del medesimo articolo 1.

La disciplina del credito d'imposta ZES, si ricorda, richiama, per la maggior parte, quella del credito d'imposta Mezzogiorno, rimandando alla relativa norma istitutiva.

Effetti finanziari – *Con riferimento alla proroga del credito d'imposta Mezzogiorno, viene stimato un impatto di gettito pari a 1.467 milioni per il 2023, per cui si provvede mediante riduzione del Fondo per lo sviluppo e la coesione di cui all'articolo 1, comma 177, della Legge di Bilancio 2021, relativamente al ciclo di programmazione 2021-2027, fermo restando il complessivo criterio di ripartizione territoriale.*

Alla copertura degli oneri derivanti dalla proroga del credito d'imposta ZES, valutati in 65,2 milioni di euro per l'anno 2023, si provvede mediante corrispondente riduzione del citato Fondo per lo sviluppo e la coesione (FSC).

Articolo 1, comma 268 (Proroga del credito d'imposta potenziato per le attività di ricerca e sviluppo nelle aree del Mezzogiorno)

Il comma 268 estende anche all'esercizio 2023 la maggiorazione del credito di imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo nelle aree del Mezzogiorno, inizialmente prevista, per il solo 2020, dal Decreto legge 19 maggio 2020, n. 34 (articolo 244)⁵⁶ e poi riproposta per gli anni 2021 e 2022 dalla Legge di Bilancio 2021 (articolo 1, comma 185, Legge di Bilancio 2021)⁵⁷.

Si ricorda che la Legge di Bilancio 2020 ha introdotto, a decorrere dal 2020, un credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative, alle condizioni e nelle misure di cui ai commi da 199 a 206. Per le sole attività di ricerca e sviluppo agevolabili di cui all'articolo 1, comma 200, della Legge di Bilancio 2020, il credito d'imposta è stato riconosciuto, fino al 2022, in misura pari al 12 per cento della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 3 milioni di euro.

Dal 2023 al 2031 il credito per attività di ricerca e sviluppo di cui all'articolo 1, comma 200 della Legge di Bilancio 2020 è riconosciuto in misura pari al 10 per cento, nel limite massimo annuale di 5 milioni di euro, a seguito delle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2022⁵⁸.

Si tratta, nel dettaglio delle sole attività di ricerca e sviluppo in senso proprio, ossia le attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico.

Queste categorie di attività sono state definite dal Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 26 maggio 2020, che a sua volta si basa sulle definizioni contenute nelle lett. m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione della Commissione europea relativa alla disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, nonché sulle linee guida elaborate dall'OCSE con il c.d. Manuale di Frascati.

In particolare, in base al D.M. del 26 maggio 2020:

⁵⁶ Il DL Rilancio prevedeva tale maggiorazione, non solo per le Regioni del Mezzogiorno, bensì anche per le regioni colpite dagli eventi sismici degli anni 2016 e 2017.

⁵⁷ Si veda anche il commento di Confindustria alla Legge di Bilancio 2021, disponibile al seguente [link](#).

⁵⁸ Si rimanda, per una più puntuale descrizione delle modifiche apportate con la Legge di Bilancio 2022, alla nota di aggiornamento di Confindustria, disponibile al seguente [link](#).

- si considerano attività di ricerca fondamentale i lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all’acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l’analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un’applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell’impresa;
- si considerano attività di ricerca industriale i lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un’attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato; tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico; il loro risultato è rappresentato, di regola, da un modello di prova che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l’obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale;
- si considerano attività di sviluppo sperimentale i lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall’esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti. Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti s’intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell’arte nel settore o dominio di riferimento. Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è di regola rappresentato da prototipi o impianti pilota.

In ogni caso, assumono rilevanza le attività di ricerca e sviluppo che perseguono un progresso o un avanzamento delle conoscenze o delle capacità generali in un campo scientifico o tecnologico e non già il semplice progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa. La condizione del perseguimento di un progresso o un avanzamento delle conoscenze e delle capacità generali si considera realizzata anche nel caso dell’adattamento delle conoscenze o delle capacità relative a un campo della scienza o della tecnica al fine di realizzare un avanzamento in un altro campo in relazione al quale tale adattamento non sia facilmente deducibile o attuabile.

Ciò premesso, per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo afferenti a imprese localizzate nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, la misura del credito d’imposta è così aumentata:

- al 25 per cento per le grandi imprese (che occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro);

- al 35 per cento per le medie imprese (che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro);
- al 45 per cento per le piccole imprese (che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro).

La maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta prevista si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni del Regolamento (UE) 651/2014, in particolare dall'articolo 25 del medesimo regolamento in materia di "Aiuti ai progetti di ricerca e sviluppo".

Effetti finanziari – *Ai fini della stima degli effetti di gettito, la RT utilizza la medesima metodologia della relazione tecnica alla Legge di Bilancio 2022 utilizzando i dati delle dichiarazioni Redditi 2021, anno di imposta 2020, primo periodo nel quale sono presenti i dati dell'agevolazione specifica. Considerando l'utilizzo in tre quote annuali dell'agevolazione, la norma determina i seguenti effetti finanziari (in milioni di euro):*

	2023	2024	2025	2026
Credito di imposta R&S	- 55,2	- 55,2	-55,2	0

Articolo 1, commi 271 e 272 (Proroga dei termini di riversamento del credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo e procedura di certificazione)

Il comma 271 dispone un nuovo differimento del termine per aderire alla procedura di riversamento spontaneo di crediti di imposta R&S indebitamente compensati.

Si tratta della procedura di riversamento introdotta dall'articolo 5, comma 9, primo periodo, del DL n. 146 del 2021 (cd. DL Fiscale) e destinata ai soggetti che – a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 – abbiano svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta.

La procedura di riversamento spontaneo è estesa anche ai soggetti:

- che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili, in violazione dei principi di pertinenza e congruità, nonché nella determinazione della media storica di riferimento;

- in relazione al periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016, abbiano applicato la misura in maniera non conforme a quanto previsto in tema di attività svolte in Italia per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4 settembre 1996, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 19 settembre 1996.

L'accesso alla procedura è, invece, in ogni caso precluso in presenza di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

La procedura non può essere altresì utilizzata per il riversamento dei crediti il cui indebito utilizzo in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto in esame. Nel caso in cui l'indebito utilizzo del credito d'imposta sia già stato constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi alla data di entrata in vigore del decreto in esame, il versamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, senza possibilità di applicare la rateazione ivi prevista.

Secondo l'originaria formulazione normativa, la richiesta di adesione alla procedura di riversamento spontaneo si sarebbe dovuta effettuare entro il 30 settembre 2022.

Nei mesi scorsi, Confindustria aveva fortemente sostenuto la necessità di ampliare i termini di adesione alla procedura, alla luce delle molteplici criticità applicative connesse a questa misura e di un quadro interpretativo carente di chiarezza e coerenza.

Il termine originario era stato, pertanto, già differito dal 30 settembre 2022 al 31 ottobre 2023 dall'articolo 38, comma 1, lett. a), del DL n. 144 del 2022 (cd. DL Aiuti-ter).

Restano invariati i termini di riversamento del credito indebitamente fruito, già fissati al 16 dicembre 2023 e, in caso di rateizzazione, al 16 dicembre di ciascuno degli anni 2023, 2024 e 2025, con aggiunta in tal caso degli interessi legali sulla seconda e terza rata, decorrenti dal 17 dicembre 2023.

L'auspicio è che il nuovo slittamento del termine, ora fissato al 30 novembre 2023, consenta di pervenire – con una norma di natura interpretativa o con un pronuncia di prassi – ad una chiara definizione dell'alveo delle attività ammissibili al credito di imposta, in totale e completa aderenza alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno

2014, al Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 26 maggio 2022 e agli orientamenti di prassi in tema di ideazione estetica, nonché ad una migliore declinazione normativa del concetto di “inesistenza” dei crediti di imposta, riconducendolo nell’alveo delle costruzioni artificiose e fraudolente.

Il successivo comma 272 interviene, altresì, sulla procedura di certificazione delle attività di R&S, circoscrivendo maggiormente le ipotesi in cui il ricorso alla stessa è precluso. Nel dettaglio, il comma sostituisce la precedente formulazione normativa (articolo 23, comma 2, DL n. 73/2022), a mente della quale *“la certificazione di cui al primo e secondo periodo può essere richiesta a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta previsti dalle norme citate nei medesimi periodi non siano state già constatate e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza”*, e dispone, invece, più opportunamente, una preclusione nei soli casi di notifica di processi verbali di constatazione.

Si ricorda che la certificazione in parola, avente natura facoltativa per i contribuenti, consente di attestare la qualificazione degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell’ambito delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica e di design e innovazione estetica ammissibili al beneficio, anche in relazione alle spese che danno diritto ad una maggiorazione dell’aliquota agevolativa. A seguito delle modifiche recentemente apportate dall’articolo 38 del Decreto legge n. 144/2022, accogliendo una precisa richiesta di Confindustria, la certificazione può essere richiesta anche per l’attestazione della qualificazione delle attività di ricerca e sviluppo ai sensi dell’articolo 3 del DL n. 145/2013.

Ferme restando le attività di controllo, la certificazione esplica effetti vincolanti nei confronti dell’Amministrazione finanziaria, tranne nel caso in cui, sulla base di una non corretta rappresentazione dei fatti, la certificazione venga rilasciata per una attività diversa da quella concretamente realizzata. Gli atti, anche a contenuto impositivo o sanzionatorio, difformi da quanto attestato nelle certificazioni sono nulli.

Le modalità operative della disposizione sono ancora in corso di elaborazione da parte dei competenti ministeri.

Effetti finanziari – *Le modifiche apportate dal comma 271 non determinano effetti finanziari in considerazione del fatto che restano immutate le scadenze per il riversamento pur slittando il termine per la presentazione dell’istanza; al comma 272 non si ascrivono effetti, dato il tenore procedurale della disposizione.*

Articolo 1, comma 273-275 (Estensione del principio di derivazione rafforzata)

La disposizione interviene sull'ambito soggettivo dell'articolo 8 del DL n. 73/2022, in materia di errori contabili, con cui è stato modificato l'articolo 83 del TUIR, limitandone l'applicazione ai soli soggetti che sottopongono il bilancio di esercizio alla revisione legale dei conti. Tale modifica produce efficacia a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del DL n. 73/2022 (ovvero dal 2022 per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

La previsione in commento si inserisce nel medesimo periodo dell'articolo 83, comma 1, del TUIR, in cui si stabilisce che la nuova disciplina fiscale sugli errori contabili non trova applicazione per i componenti negativi di reddito per i quali è scaduto il termine di presentazione della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8, del DPR n. 322/1998. Tale impostazione potrebbe far desumere che il requisito della revisione legale del bilancio sia necessario per la correzione che riguarda componenti negativi di reddito e non anche componenti positivi; tuttavia, sul punto sarebbe opportuno un chiarimento ufficiale.

La disposizione normativa non chiarisce, inoltre, se, ai fini in esame, il bilancio assoggettato alla revisione legale dei conti debba essere soltanto quello in cui avviene la correzione dell'errore contabile o anche quello relativo all'esercizio in cui l'errore è stato commesso; d'altra parte, quest'ultima interpretazione non sembrerebbe pienamente rispondente alla finalità della norma che ha introdotto la nuova disciplina sulla rilevanza fiscale degli errori contabili (l'articolo 8 del DL n. 73/2022), contenuta in un provvedimento legislativo finalizzato a semplificare l'apparato normativo tributario.

Effetti finanziari – Non si ascrivono effetti finanziari.

Articolo 1, comma 277 (Bonus mobili)

Il comma 277 incide sulla disciplina delle detrazioni collegate alla ristrutturazione edilizia. In particolare, modificando il comma 2 dell'articolo 16 del Decreto legge n. 63/2013, la norma in commento incrementa l'ammontare massimo di spesa su cui calcolare l'entità del c.d. bonus mobili. Viene previsto, infatti, che la detrazione riconosciuta per le spese sostenute per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla classe A per i forni, alla classe E per le lavatrici, le lavasciugatrici e le lavastoviglie, alla classe F per i

frigoriferi e i congelatori, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica, sia calcolata su un ammontare massimo di 8.000 euro (invece di 5.000) per il 2023 e 5.000 euro per il 2024.

Vale la pena ricordare che, affinché si possa accedere al c.d. bonus mobili, i beni acquistati siano destinati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione.

Effetti finanziari – *Si stimano i seguenti effetti (in milioni di euro):*

	2023	2024	2025	2026	2027	2028	2029	2030	2031	2032	2033	2034	2035
IRPEF	-2,5	-27,3	-17,0	-17,0	-17,0	-17,0	-17,0	-17,0	-17,0	-17,0	-17,0	12,8	0
IRPEF/IRES	0,0	5,9	-2,5	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IRAP	0,0	0,5	-0,2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
IVA	6,1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
Totale	3,6	-20,9	-19,7	-17,0	-17,0	-17,0	-17,0	-17,0	-17,0	-17,0	-17,0	12,8	0

Articolo 1, commi 384-388 (Mezzi di pagamento)

Si modifica nuovamente il limite massimo delle transazioni che possono essere pagate tramite denaro contante. La norma in commento innalza l'importo di mille euro, che sarebbe dovuto entrare in vigore dal 1° gennaio 2023, a 5.000 euro.

Come noto, la decisione di limitare l'utilizzo del denaro contante ha la finalità di tracciare i pagamenti e aumentare i controlli sulle operazioni, per contrastare fenomeni di riciclaggio e finanziamento di operazioni illecite. Si tratta, peraltro, di obiettivi imposti a livello unionale a tutti gli Stati membri (direttiva (UE) del 20 maggio 2015, n. 2015/849 del Parlamento Europeo e del Consiglio) nell'ambito del quale si sta attualmente discutendo di introdurre un limite comune che non può superare i 10.000 euro. In tal senso, nonostante l'aumento del tetto, l'Italia sarebbe conforme alle indicazioni unionali.

Non si poteva giungere alle medesime conclusioni in merito alle disposizioni contenute nel DdL di Bilancio 2023 che introducevano la facoltà, riconosciuta a imprenditori e professionisti, di rifiutare i pagamenti tramite strumenti elettronici quando d'importo inferiore a 60 euro. Tale misura sembrava volesse perseguire la finalità di non gravare eccessivamente sugli esercenti nei casi in cui il costo della transazione fosse significativo rispetto al corrispettivo incassato. Tuttavia, durante l'audizione di Confindustria è stato evidenziato che la misura avrebbe introdotto un'eccezione all'obbligo di accettare i pagamenti elettronici (ordinariamente sanzionabile in caso di rifiuto), andando in controtendenza con gli obiettivi, indicati nel PNRR, di sostegno e diffusione dell'utilizzo di

mezzi elettronici e digitali al fine di incentivare la compliance e migliorare i controlli. Tali obiezioni sono arrivate puntuali anche dalla Commissione europea che, nel suo parere sulla Legge di Bilancio 2023, aveva citato la proposta del governo Meloni tra le norme che non avrebbero aiutato a contrastare l'evasione.

Vi è stata così una marcia indietro del Legislatore che nella versione finale della LdB 2023 ha eliminato tale facoltà, introducendo, invece, una disposizione che ha la finalità di compensare gli esercenti degli eccessivi costi connessi alle suddette transazioni. Nello specifico, le disposizioni in commento, introducono l'obbligo di istituire un tavolo permanente composto dalle categorie interessate e dedicato alla definizione di un livello equo dei costi delle transazioni elettroniche di valore fino a 30 euro a carico degli esercenti attività di impresa, arti o professioni che presentino ricavi e compensi relativi all'anno di imposta precedente di ammontare non superiore a 400.000 euro. Laddove il tavolo non giunga ad una soluzione, i soggetti che prestano i servizi di pagamento elettronico dovranno versare, per l'anno 2023, un contributo straordinario pari al 50 per cento degli utili, al netto degli oneri fiscali, derivanti dalle commissioni e da altri proventi per le transazioni inferiori al limite di valore di 30 euro.

È interessante notare che l'istituzione del suddetto tavolo dovrà avvenire tramite decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della LdB 2023, mentre, le eventuali soluzioni di riduzione dei costi, dovranno essere definite entro novanta giorni dalla medesima data. Ne consegue che, nella peggiore delle ipotesi, potrebbero residuare solamente trenta giorni per definire un piano d'azione ed evitare il versamento del contributo straordinario.

Infine, si rileva che il contributo dovrà essere riversato ad apposito fondo destinato a contenere l'incidenza dei suddetti costi.

Effetti finanziari – La RT non stima effetti finanziari.

Articolo 1, comma 391 (Sostenimento del Registro nazionale degli aiuti di Stato e della piattaforma *incentivi.gov.it*)

Si autorizza la spesa di 900.000 euro, a decorrere dal 2023, destinati alla copertura dei costi di gestione e manutenzione (anche evolutiva) del Registro nazionale degli aiuti di Stato e della piattaforma *incentivi.gov.it*.

I citati strumenti sono funzionali alla valutazione e al monitoraggio delle misure di incentivazione e sostegno alle attività economiche e produttive.

Effetti finanziari – *Si stimano i seguenti effetti (in milioni di euro):*

	S.N.F.			Fabbisogno			Indebitamento netto		
	2023	2024	2025	2023	2024	2025	2023	2024	2025
Oneri di gestione e manutenzione evolutiva del RNA	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9	0,9

Articolo 1, comma 395 (Proroga del credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle PMI)

La misura prevede la proroga per il 2023 del credito d'imposta per i costi di consulenza sostenuti dalle piccole e medie imprese (PMI) che ottengono l'ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio Economico Europeo. La disposizione, inoltre, ridetermina l'importo massimo entro cui il suddetto credito d'imposta è riconosciuto, elevandolo da 200.000 a 500.000 euro.

Il credito, si ricorda, è commisurato al 50 per cento dei costi sostenuti fino al 31 dicembre 2023. Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata ottenuta la quotazione e indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione, fino a quello in cui se ne conclude l'utilizzo. Non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile ai fini IRAP.

La misura, poiché qualificata come aiuto di Stato, è concessa nei limiti e alle condizioni dell'articolo 18 del Regolamento UE n. 651/2014.

Effetti finanziari – *Si stimano i seguenti effetti (in milioni di euro):*

	S.N.F.		Fabbisogno		Indebitamento netto	
	2023	2024	2023	2024	2023	2024
Proroga credito d'imposta quotazioni PMI	5	10	5	10	5	10

Articolo 1, comma 423 (Termini di consegna dei beni ordinati entro il 31 dicembre 2022 per la fruizione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi)

Accogliendo, seppur in parte, una richiesta di Confindustria, la disposizione modifica la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali di cui alla Legge di Bilancio 2021 (articolo 1, comma 1057), al fine di prorogare al 30 settembre 2023 il termine, precedentemente fissato al 30 giugno 2023, per la consegna dei beni strumentali indicati nell'allegato A annesso alla Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (beni strumentali 4.0), ferma restando la condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Tale modifica consentirà ai soggetti che completeranno gli investimenti entro il 30 settembre 2023 di poter fruire delle aliquote agevolative previste per il 2022: si ricorda che, stante le attuali previsioni normative, nel 2023, per i beni materiali 4.0 si passa dalle aliquote del 40 per cento, 20 per cento, 10 per cento a seconda dello scaglione di investimento, ad aliquote del 20 per cento, 10 per cento e 5 per cento, sempre parametrata al volume dell'investimento (articolo 1, comma 1057-bis, della Legge di Bilancio 2021).

Riepilogando la disciplina⁵⁹, per effetto delle intervenute modifiche, pertanto, alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali materiali nuovi 4.0 (indicati nell'allegato A alla Legge n. 232/2016), a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 settembre 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento, il credito d'imposta è riconosciuto:

- nella misura del 40 per cento del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- nella misura del 20 per cento del costo per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- nella misura del 10 per cento del costo per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Giova osservare che, nelle more dell'approvazione della Legge di Bilancio 2023, un comunicato stampa del Ministero delle imprese e del Made in Italy aveva annunciato una

⁵⁹ Per ulteriori approfondimenti, si rinvia alla precedente nota di aggiornamento di Confindustria, disponibile al seguente [link](#).

ulteriore proroga del termine di consegna fino al 31 dicembre 2023 che, però, non è confluita nel testo definitivo del cd. DL Proroghe pubblicato in Gazzetta Ufficiale.

Effetti finanziari – *Alla disposizione non si ascrivono effetti finanziari non modificando la stessa la platea dei soggetti beneficiari, ma consentendo solo alle imprese un più ampio termine di consegna dei beni, alla luce delle difficoltà di approvvigionamento delle materie prime.*

Articolo 1, commi da 595 a 602 (Aiuti di stato COVID-19 e recupero aiuti corrisposti in eccedenza dei massimali)

L'articolo introduce una disposizione che interessa tutti gli aiuti di Stato concessi dal Ministero del Turismo durante la fase di crisi pandemica. L'obiettivo della norma è quello di limitare l'eventuale restituzione di aiuti di Stato fruiti oltre i tetti stabiliti dal Quadro temporaneo Covid, consentendo di riversare volontariamente l'eventuale eccedenza senza sanzioni o, in caso di mancata restituzione volontaria, di considerarlo come un ulteriore aiuto ricevuto dall'impresa.

Le misure interessate sono contenute nelle seguenti disposizioni, per le quali rilevano le condizioni e i limiti previsti dalla Sezione 3.1 «Aiuti di importo limitato» della Comunicazione della Commissione europea del 19 marzo 2020 C(2020) 1863 «Quadro temporaneo per le misure di aiuto di Stato a sostegno dell'economia nell'attuale emergenza del COVID-19», e successive modificazioni:

- articoli 182, comma 1 (fondo da ripartire fra le imprese del settore turistico), e 183, comma 2 (fondo per le esigenze delle imprese e delle istituzioni culturali), del DL n. 34 del 2020;
- articolo 79 del DL n. 104 del 2020 (credito di imposta per la riqualificazione e il miglioramento delle strutture ricettive turistico-alberghiere di cui all'articolo 10 del DL n. 83 del 2014);
- articolo 6-bis, commi 3 (risorse del fondo sopra citato di cui all'articolo 183, comma 2, del DL n. 34 del 2020, destinati al ristoro delle perdite subite dal settore delle fiere e dei congressi) e 11 (Fondo per la valorizzazione delle grotte destinato al ristoro delle perdite subite nel 2020 dagli enti gestori a fini turistici di siti speleologici e grotte), del DL n. 137 del 2020.

I citati aiuti, fruiti alle condizioni e nei limiti della Sezione 3.1 del citato Quadro temporaneo, possono essere cumulati da ciascuna impresa con altri aiuti autorizzati ai sensi della medesima Sezione.

In caso di superamento dei massimali previsti dalla Sezione 3.1 del Quadro, l'importo dell'aiuto eccedente il massimale spettante è volontariamente restituito dal beneficiario, comprensivo degli interessi di recupero, calcolati ai sensi del regolamento (CE) n. 794/2004 della Commissione, del 21 aprile 2004.

In caso di mancata restituzione volontaria dell'aiuto, il corrispondente importo può essere sottratto dagli aiuti di Stato successivamente ricevuti dalla medesima impresa. A tale ammontare dovranno essere sommati gli interessi di recupero maturati sino alla data di messa a disposizione del nuovo aiuto. In assenza di nuovi aiuti a favore dell'impresa beneficiaria, o nel caso in cui l'ammontare del nuovo aiuto non sia sufficiente a garantire il completo recupero, l'importo da recuperare dovrà essere effettivamente riversato, senza l'applicazione di sanzioni.

La definizione delle modalità di attuazione dei commi da 595 a 599 ai fini della verifica, successivamente all'erogazione del contributo, del rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dalla Sezioni 3.1 del Quadro temporaneo è demandata a un apposito decreto interministeriale. La disposizione trae ispirazione dal cosiddetto "regime ombrello" per le misure fiscali automatiche gestite dal Ministero dell'economia e delle finanze e dall'Agenzia delle Entrate, istituito dall'articolo 1, commi da 13 a 17, del DL 41/2021, che ha consentito a molte imprese di limitare (o, in alcuni casi, azzerare) eventuali restituzioni.

Effetti finanziari – *La RT non espone valori degli effetti d'impatto attesi sui saldi di finanza pubblica.*

Articolo 1, commi da 730 a 773 (Misure a favore dei territori colpiti da calamità naturali)

La Legge di Bilancio 2023 prevede, inoltre, una lunga serie di misure dedicate ai territori colpiti da calamità naturali.

In particolare:

- il comma 730 autorizza la spesa di 100 milioni per ciascuno degli anni 2023 e 2024, ad integrazione delle risorse già stanziato dal DL n. 179/2022 per i territori per i quali

è stato dichiarato lo stato di emergenza in seguito agli eventi metereologici del 15 settembre 2022, di parte del territorio delle **Province di Ancona e Pesaro-Urbino** e dei Comuni ricadenti nella parte settentrionale della **Provincia di Macerata**;

- il comma 731 autorizza la spesa di 1 milione di euro per l'anno 2023 e 2 milioni di euro per ciascuno degli anni 2024 e 2025 per interventi di messa in sicurezza dei territori del **Comune di Macerata** colpiti dagli eventi calamitosi di ottobre e novembre 2022;
- i commi 732 e 733 prorogano al 31 dicembre 2023 il termine per lo stato di emergenza conseguente all'evento sismico del 26 dicembre 2018 che ha colpito il territorio della **Città Metropolitana di Catania**, facendo fronte alle attività nel limite delle risorse già stanziato. Contestualmente, sono prorogati al 31 dicembre 2023 i termini di durata dell'incarico dei Commissari straordinari per la ricostruzione nei territori dei comuni della **Provincia di Campobasso** colpiti dagli eventi sismici a far data dal 16 agosto 2018 e nei territori dei comuni della **Città Metropolitana di Catania**, nonché i termini delle relative gestioni straordinarie, strutture commissariali e relativo personale e i termini per assunzioni in deroga da parte della **Città Metropolitana di Catania**;
- i commi da 734 a 737 introducono una serie di misure per la ricostruzione dei territori colpiti dal sisma del 2017 nell'**Isola di Ischia**:
 - si proroga fino al 31 dicembre 2023 la gestione straordinaria, per una spesa di 4,95 milioni per l'anno 2023;
 - si autorizza, per l'anno 2023, la spesa di 4,9 milioni, di cui 1,4 milioni per il funzionamento della struttura commissariale, 1 milione per i rimborsi della TARI non riscossa dai Comuni, 0,7 milioni di euro per il mantenimento di 14 unità di personale e 1,8 milioni per la proroga della convenzione con Invitalia S.p.A;
 - si prevede, fino al 31 dicembre 2023, l'applicazione della sospensione del pagamento delle rate dei mutui per gli immobili inagibili o distrutti, relativi ad attività economiche e produttive, nonché per i soggetti privati per i mutui relativi alla prima casa di abitazione, inagibile o distrutta, già prevista per i comuni del Centro Italia colpiti dal sisma del 2016, nei Comuni di Casamicciola Terme, Forio e Lacco Ameno dell'Isola di Ischia colpiti dal terremoto del 2017;
 - si autorizza per il periodo 2023-2027 una spesa complessiva pari a 190 milioni per il riconoscimento dei contributi per la ricostruzione privata e pubblica, suddivisi in 10 milioni di euro per l'anno 2023, 30 milioni di euro per l'anno 2024, 50 milioni di euro per l'anno 2025, 80 milioni di euro per l'anno 2026 e 20 milioni di euro per l'anno 2027;

- i commi da 738 a 745 e da 749 a 763 recano alcune disposizioni, per lo più di proroga di una serie di termini in scadenza al 31 dicembre 2022, relative (quasi esclusivamente) ai territori colpiti dagli eventi sismici iniziati in Italia centrale il 24 agosto 2016. In particolare, è previsto quanto segue:
 - la proroga fino al 31 dicembre 2023 dello stato di emergenza, incrementando il fondo per le emergenze nazionali di 150 milioni di euro per l'anno 2023 e la proroga della gestione straordinaria, autorizzando la spesa di 71.800.000 euro per l'anno 2023;
 - il Commissario straordinario può, con propri provvedimenti, destinare ulteriori unità di personale agli Uffici speciali per la ricostruzione, agli enti locali e alla struttura commissariale, nel limite di spesa di 7,5 milioni di euro per l'anno 2023;
 - per le spese di personale della Struttura del Commissario straordinario di cui all'articolo 50, comma 3, del Decreto legge 17 ottobre 2016, n. 189, è autorizzata la spesa di euro 470.000 per l'anno 2023;
 - per far fronte alle esigenze legate ai compiti e alle funzioni istituzionali della Struttura di cui all'articolo 30, comma 1, del Decreto legge 17 ottobre 2016, n. 189, è autorizzata la spesa di euro 500.000 per l'anno 2023;
 - al fine di garantire lo sviluppo delle piattaforme informatiche del Commissario straordinario del Governo per la ricostruzione nei territori interessati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016, è autorizzata la spesa di 2 milioni di euro per l'anno 2023;
 - al fine di assicurare la prosecuzione dei processi di ricostruzione privata nei territori interessati, l'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 1, comma 362, lettera a), della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, è ulteriormente incrementata di 200 milioni di euro per l'anno 2047, di 400 milioni di euro per l'anno 2048 e di 500 milioni di euro per l'anno 2049;
 - il differimento del termine di sospensione del pagamento delle rate in scadenza nell'esercizio 2023 dei mutui concessi dalla Cassa depositi e prestiti agli enti locali dei territori colpiti dal sisma e trasferiti al Ministero dell'economia e delle finanze in attuazione dell'articolo 5, commi 1 e 3, del Decreto legge 30 settembre 2003, n. 269;
 - per garantire la continuità nello smaltimento dei rifiuti solidi urbani nei comuni di cui all'articolo 1 del Decreto legge 17 ottobre 2016, n. 189, è autorizzato l'utilizzo, nel limite di 10 milioni di euro per l'anno 2023, delle risorse disponibili nella contabilità speciale del Commissario di cui all'articolo 4, comma 3, del citato DL n. 189 del 2016;
 - la proroga fino all'anno di imposta 2022 dell'esenzione dal reddito imponibile dei redditi dei fabbricati distrutti od oggetto di ordinanze sindacali di sgombero in quanto inagibili, ubicati nei **Comuni del Centro Italia** colpiti dagli eventi sismici

del 2016 e 2017 e la proroga al 2023 dell'esenzione IMU prevista per i fabbricati inagibili a seguito degli eventi sismici del 2016. Inoltre, una modifica, inserita dalla Camera dei deputati, interviene sull'esenzione – concessa dall'articolo 48, comma 7, primo periodo, del DL n. 189/2016, alle persone fisiche residenti o domiciliate e alle persone giuridiche che hanno sede legale o operativa nei territori colpiti dagli eventi sismici in questione – dal pagamento dell'imposta di bollo e dell'imposta di registro per le istanze, i contratti e i documenti presentati alla pubblica amministrazione fino al 31 dicembre 2022, prorogando tale termine di un anno, vale a dire fino al 31 dicembre 2023;

- per l'anno 2023, non sono dovuti i canoni relativi alla occupazione di spazi ed aree pubbliche e per l'installazione di mezzi pubblicitari. Per il ristoro ai comuni a fronte delle minori entrate, il fondo di cui all'articolo 17-ter, comma 1, del Decreto legge 31 dicembre 2020, n. 183, è incrementato, per l'anno 2023, di 4 milioni di euro;
- la proroga al 31 dicembre 2023 – in favore delle attività economiche e produttive ubicate nei **Comuni del cratere del Centro Italia**, nonché dei soggetti privati per i mutui relativi alla prima casa di abitazione, inagibile o distrutta sita nei medesimi comuni – del termine di sospensione dei pagamenti delle rate dei mutui e dei finanziamenti di qualsiasi genere, ivi incluse le operazioni di credito agrario di esercizio e di miglioramento e di credito ordinario, erogati dalle banche, nonché dagli intermediari finanziari e dalla Cassa depositi e prestiti S.p.a., comprensivi dei relativi interessi, con la previsione che gli interessi attivi relativi alle rate sospese concorrano alla formazione del reddito d'impresa, nonché alla base imponibile dell'IRAP, nell'esercizio in cui sono incassati. Analoga sospensione si applica anche ai pagamenti di canoni per contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto edifici distrutti o divenuti inagibili, anche parzialmente, ovvero beni immobili strumentali all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale, agricola o professionale svolta nei medesimi edifici. La sospensione si applica anche ai pagamenti di canoni per contratti di locazione finanziaria aventi per oggetto beni mobili strumentali all'attività imprenditoriale, commerciale, artigianale, agricola o professionale. Inoltre, è prevista la proroga al 31 dicembre 2023 della misura di cui all'articolo 2-bis, comma 22, terzo periodo, del Decreto legge 16 ottobre 2017, n. 148, che prevede la sospensione, senza oneri aggiuntivi a carico dei beneficiari, delle rate in scadenza entro la predetta data del 31 dicembre 2023 dei mutui e dei finanziamenti in esame, nel caso in cui le banche e gli intermediari finanziari omettano di informare i beneficiari della possibilità di chiedere la sospensione delle rate, indicando costi e tempi di rimborso dei pagamenti sospesi, nonché del termine, non inferiore a trenta giorni, per l'esercizio dell'opzione tra la sospensione dell'intera rata o della sola quota capitale. Lo Stato concorre, in tutto o in parte, ai predetti oneri nel limite di spesa complessivo di 1.500.000 euro per l'anno 2023;

- la proroga fino al 31 dicembre 2023, delle esenzioni in favore delle utenze localizzate nelle 'zone rosse', istituite mediante le apposite ordinanze sindacali nei comuni delle **Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria** compresi nel cratere relativo ai sismi 2016 e 2017 e la proroga, fino al 31 dicembre 2023, per i titolari di utenze relative ad immobili inagibili nei **Comuni del Centro Italia** ricompresi nel cratere sismico 2016/2017, delle agevolazioni nei settori dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas, nonché delle assicurazioni e della telefonia;
 - la proroga, fino al 31 dicembre 2023, dei termini relativi alle concessioni per i siti di stoccaggio temporaneo delle macerie, nonché al regime giuridico di accumulo, detenzione, trasporto e avvio a recupero dei materiali, in relazione alle macerie derivanti dai sismi del 2016 e 2017 nei **Comuni del Centro Italia**;
 - la proroga fino al 31 dicembre 2023, previo parere degli organi tecnico-sanitari, della deroga ai limiti quantitativi di rifiuti non pericolosi, derivanti dalle attività di costruzione e demolizione nelle aree del sisma 2016/2017;
 - l'esclusione, anche per l'anno 2023, nel limite di spesa di 2 milioni di euro per il medesimo anno 2023, ai fini dell'accertamento dell'indicatore della situazione patrimoniale equivalente (ISEE), nel calcolo del patrimonio immobiliare degli immobili e dei fabbricati di proprietà distrutti o non agibili in seguito a calamità naturali;
 - l'autorizzazione del Commissario straordinario di cui all'articolo 1, comma 3, del DL n. 189/2016 alla nomina di otto esperti fino al 31 dicembre 2024 per un importo massimo complessivo di 108 mila euro in ragione d'anno, al lordo degli oneri fiscali e contributivi a carico dell'amministrazione per singolo incarico conferito;
 - la stabilizzazione del personale non dirigenziale dei **Comuni del Centro Italia** colpiti dal sisma 2016 fino al 31 dicembre 2023 nell'ambito delle economie disponibili sul fondo di cui al comma 3-bis dell'articolo 57 del Decreto legge n. 104 del 2020. Con una modifica, inserita alla Camera dei deputati, si autorizza la CONSAP a operare per conto del Ministero dell'economia e delle finanze per la gestione delle garanzierilasciate dallo Stato sui finanziamenti in favore delle imprese danneggiate da eventi sismici.
- i commi da 746-748 prorogano per il 2023 le esenzioni di carattere fiscale previste dall'articolo 46 del DL n. 50 del 2017 a favore delle imprese e dei professionisti che hanno la sede principale o l'unità locale all'interno della zona franca istituita dal medesimo decreto nei **Comuni del Centro Italia** colpiti dal sisma del 2016 e che hanno subito una riduzione del fatturato di almeno il 25 per cento nel medesimo anno rispetto al 2015, nonché alle imprese e ai professionisti che hanno intrapreso nei medesimi territori una nuova iniziativa economica entro il 31 dicembre 2021. Si dispone, inoltre, che il Ministero delle Imprese e del Made in Italy, nell'utilizzare con appositi bandi le risorse in esame, possa prevedere clausole di esclusione per le

imprese già beneficiare delle predette agevolazioni e che, alla data di pubblicazione dei bandi, non hanno ancora, in tutto o in parte, fruito dell'agevolazione concessa nei bandi precedenti;

- i commi da 764-769 sono finalizzati alla proroga di una serie di misure riguardanti il sisma avvenuto nel 2012 nei territori dei Comuni delle **Regioni Emilia Romagna, Lombardia e Veneto**. In particolare:
 - è prorogato fino al 31 dicembre 2023 lo stato di emergenza;
 - è prorogata fino all'anno 2023 l'assunzione di personale con contratto di lavoro flessibile;
 - è prorogato fino al 31 dicembre 2023 il riconoscimento da parte dei commissari delegati del compenso per prestazioni di lavoro straordinario;
 - si proroga all'anno 2023 la sospensione del pagamento delle rate dei mutui concessi agli enti locali dalla Cassa depositi e prestiti S.p.A. Gli oneri in esame sono pagati, senza applicazione di sanzioni e interessi, a decorrere dall'anno 2024, in rate di pari importo per dieci anni sulla base della periodicità di pagamento prevista nei provvedimenti e nei contratti regolanti i mutui stessi;
 - si proroga fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati interessati, e comunque non oltre il 31 dicembre 2023, il termine per l'esenzione dall'applicazione dell'IMU.
- in ultimo, i commi da 770 a 773 assegnano, per il periodo 2023-2025, un contributo straordinario in favore del **Comune dell'Aquila**, pari a complessivi 53 milioni di euro, un contributo straordinario per gli altri comuni del cratere sismico, diversi dall'Aquila, pari a complessivi 5,3 milioni, ed un contributo destinato all'Ufficio speciale per la ricostruzione dei comuni del cratere, pari a complessivi 1,5 milioni.

Inoltre, si proroga, fino al 31 dicembre 2025, a favore del **Comune dell'Aquila**, la possibilità di avvalersi di personale a tempo determinato, per una spesa di 1 milione per ciascuno degli anni dal 2023 al 2025 e si prorogano, fino al 31 dicembre 2025, nel limite di 2,32 milioni per ciascuno degli anni 2023, 2024 e 2025, i contratti a tempo determinato previsti nei due Uffici speciali per la ricostruzione. Infine, si prorogano fino all'anno 2025 i contratti a tempo determinato stipulati dai comuni del cratere sismico, per una spesa di 1,45 milioni di euro per ciascuna delle annualità 2023, 2024 e 2025.

Articolo 1, commi da 834 a 836 (Modifiche alla disciplina IMU per effetto dell'introduzione dell'Imposta locale immobiliare autonoma (ILIA) nella Regione autonoma del Friuli-Venezia Giulia)

Dal 1° gennaio 2023 si applicherà nella Regione autonoma del Friuli-Venezia Giulia l'imposta locale immobiliare autonoma (ILIA), in luogo dell'imposta municipale propria (IMU), come modificata dalle disposizioni dettate dalla Legge di Bilancio 2020.

Conformemente a quanto previsto per i prelievi immobiliari sostitutivi dell'IMU introdotti dalle Province autonome di Trento e Bolzano (rispettivamente l'IMIS e l'IMI), al nuovo prelievo ILIA si applicano le medesime disposizioni che regolano la deducibilità dell'IMU ai fini delle imposte sui redditi e l'indeducibilità ai fini IRAP.

***Effetti finanziari** – Non si ascrivono alla misura effetti finanziari, in quanto restano confermate le medesime disposizioni previste ai fini IMU.*

Articolo 1, comma 837 (Modifiche alle modalità di pubblicazione delle aliquote IMU)

Si prevedono delle modifiche alle modalità di pubblicazione delle aliquote e dei regolamenti IMU da parte dei Comuni sul Portale del federalismo fiscale del Dipartimento delle Finanze del Ministero si dispone quanto segue:

- i Comuni hanno facoltà di differenziare le aliquote IMU in relazione ad apposite fattispecie individuate con uno specifico prospetto da emanarsi con un futuro decreto del MEF;
- nell'ipotesi di mancata pubblicazione nei termini prescritti delle predette aliquote, i Comuni dovranno applicare le aliquote basi previste dalla Legge di Bilancio 2020, in luogo a quelle vigenti nell'anno precedente (come, invece, stabilito nelle disposizioni originarie).

***Effetti finanziari** – Alla misura non si ascrivono effetti finanziari.*

Articolo 1, commi 894-895 (Proroga Superbonus al 110 per cento)

Il comma 894 interviene sulle ultime modifiche operate, in tema del c.d. Superbonus, da parte del DL n. 176 del 2022 (DL Aiuti-*quater*), prorogando, al verificarsi di determinate condizioni, la possibilità di fruire del bonus al 110 per cento anche per l'anno 2023.

Si ricorda, infatti, che il DL Aiuti-*quater* aveva ridotto dal 110 per cento al 90 per cento l'aliquota della detrazione applicabile per le spese sostenute nel 2023, per gli interventi effettuati dai condomini, dalle persone fisiche su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate e dalle ONLUS.

Per le case unifamiliari (villette) o funzionalmente indipendenti con il DL Aiuti-*quater* il Superbonus è stato prorogato ai lavori 2022 conclusi entro il 31 marzo 2023, a condizione che, entro il 30 settembre 2022, siano stati effettuati almeno il 30% dei lavori (senza previsione di alcun vincolo rispetto all'ISEE delle persone fisiche). Diversamente, per gli interventi avviati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2023 il Superbonus continua a spettare solo a condizione che si rispettino determinati "quozienti familiari".

Per completezza ricordiamo, altresì, come nel DL Aiuti-*quater* siano state apportate le ulteriori modifiche alla disciplina del Superbonus:

- Ammessa la possibilità di 3 (invece di 2) ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di: i) banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del TUB; ii) società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del TUB; iii) imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia. La terza cessione si applica anche ai crediti d'imposta oggetto di comunicazioni dell'opzione di cessione del credito o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle Entrate in data anteriore a quella di entrata in vigore della legge di conversione del DL Aiuti *quater*;
- Viene prevista la garanzia SACE per finanziamenti sotto qualsiasi forma, strumentali a sopperire alle esigenze di liquidità delle imprese con sede in Italia, che realizzano interventi in edilizia di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34;
- I crediti derivanti dalle comunicazioni di cessione/sconto inviate all'Agenzia entro il 31 ottobre 2022 e non ancora utilizzati, possono essere fruiti in 10 rate annuali di pari importo, in luogo dell'originaria rateazione prevista per i predetti crediti, previo invio di una comunicazione all'Agenzia delle Entrate da parte del fornitore o del cessionario.

La Legge di Bilancio 2023 riscrive le eccezioni all'applicazione dell'aliquota al 90 per cento per il 2023, previste dal DL Aiuti-*quater*, stabilendo che continui ad applicarsi la misura del 110 per cento, per l'anno in corso:

- agli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini per i quali, alla data del 25 novembre 2022, risulta presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA);
- agli interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in data antecedente il 18 novembre 2022, sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al DPR n. 445 del 2000, dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, 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 CILA;
- agli interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in una data compresa tra il 18 novembre 2022 e il 24 novembre 2022, sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà, dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui, ai sensi dell' articolo 1129 del codice civile, 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;
- agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, per i quali alla data del 31 dicembre 2022 risulta presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

Effetti finanziari – Il comma 895 ascrive alla misura oneri pari a 600.000 euro per l'anno 2023, a 61,3 milioni di euro per l'anno 2024 e a 59,1 milioni di euro per ciascuno degli anni 2025, 2026 e 2027.