

5 gennaio 2023

Legge di Bilancio 2023: principali novità fiscali

Di seguito si espongono sinteticamente le principali novità fiscali recate dall'articolo 1 della Legge n. 197 del 29 dicembre 2022, pubblicata in Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 303 del 29 dicembre 2022 - Supplemento Ordinario n. 43 ("Legge di Stabilità 2023").

1. Fiscalità internazionale

a. Deducibilità dei costi cc.dd. *black-list*

Disposizione interessata - Articolo 110 (introduzione dei commi 9, 9-bis, 9-ter, 9-quater e 9-quinquies del D.P.R. n. 917/76 (Testo Unico delle Imposte sui Redditi, o TUIR))

Disposizioni modificative - Commi da 84 a 86

Il comma 84 reintroduce una limitazione alla deducibilità delle spese e altri componenti negativi che derivano da:

- a) operazioni, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali; nonché
- b) prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati negli stessi Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali.

Tali spese sono deducibili nei limiti del loro valore normale, e a condizione che le stesse abbiano avuto concreta esecuzione.

Il limite del valore normale non si applica:

- a) ove il contribuente dimostri che le operazioni realizzate rispondono ad un effettivo interesse economico ed hanno avuto concreta esecuzione, a condizione che le spese rilevanti siano separatamente indicate nella dichiarazione dei redditi; e
- b) alle operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile l'articolo 167, concernente disposizioni in materia di imprese estere controllate (c.d. CFC).

Si considerano Paesi o territori non cooperativi quelli inclusi nell'allegato I alla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione europea¹. Alla data odierna, la lista si compone dei seguenti Paesi (il prossimo aggiornamento è previsto a febbraio 2023):

- American Samoa;
- Anguilla;
- Bahamas;
- Fiji;
- Guam;
- Palau;

¹ La lista (disponibile al seguente [link](#)) è soggetta ad aggiornamenti periodici; si consiglia quindi di verificare con cadenza regolare eventuali modifiche apportate alla lista allegata.

- Panama;
- Samoa;
- Trinidad and Tobago;
- Turks and Caicos Islands;
- US Virgin Islands;
- Vanuatu.

In sede di accertamento delle spese non soggette alla limitazione, separatamente indicate in dichiarazione, si introduce (a) un obbligo di contraddittorio (da esperirsi prima dell'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, per consentire al contribuente di dar prova delle circostanze esimenti) e (b) un obbligo di motivazione specifica, in sede di eventuale accertamento, sulle ragioni per cui l'Amministrazione ha ritenuto non sufficienti le prove addotte.

È altresì prevista la possibilità di presentare istanza di interpello preventivo, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge n. 212/2000, al fine di confermare la validità delle prove addotte in relazione alle esimenti.

La mancata indicazione in dichiarazione dei costi black-list ritenuti deducibili comporta l'applicazione della sanzione amministrativa prevista dall'articolo 8, comma 3-bis, del Decreto Legislativo n. 471/97, pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di 500 euro ed un massimo di 50.000 euro.

Le imprese che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo possono accedere alla preventiva definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale.

b. Affrancamento di utili e riserve di utili black-list

Disposizione interessata – Articolo 47, comma 4, e 89, comma 3, del TUIR

Disposizioni modificative – Commi da 87 a 95

È prevista la possibilità di affrancare, previa opzione da esercitarsi nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 e tramite pagamento di un'imposta sostitutiva, gli utili e le riserve di utili (ivi inclusi gli utili attribuibili alle stabili organizzazioni soggette al regime della *branch exemption*) non ancora distribuiti alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023, risultanti dal bilancio dei soggetti direttamente o indirettamente partecipati di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del medesimo TUIR (società ed altri enti non residenti) relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.

L'affrancamento consente di escludere integralmente dalla formazione del reddito del partecipante residente (o localizzato nel territorio dello Stato) gli utili per i quali sia stata esercitata l'opzione ed effettuato il pagamento della prevista imposta sostitutiva.

L'opzione può essere esercitata solo dai soggetti che detengono partecipazioni nell'ambito dell'attività di impresa, e può riguardare distintamente ciascuna partecipata estera e tutti o parte dei relativi utili e riserve di utili. L'imposta sostitutiva si applica con aliquota:

- a) del 9% per i soggetti IRES; e
- b) del 30% per i soggetti IRPEF,

con la possibilità di un'ulteriore riduzione (di 3 punti percentuali) sugli utili percepiti 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, a condizione che gli stessi siano accantonati per un periodo non inferiore a

due esercizi in una specifica riserva di patrimonio netto².

L'imposta sostitutiva è versata in un'unica soluzione entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022. Non è ammessa la compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241/97.

Gli utili distribuiti (dalle società estere partecipate in relazione alle quali si sia optato per l'affrancamento) si considerano prioritariamente formati con quelli assoggettati all'imposta sostitutiva. Ai fini del calcolo delle plusvalenze, il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione nell'entità estera è incrementato, fino a concorrenza del corrispettivo della cessione, dell'importo degli utili e delle riserve di utili affrancati e diminuito dell'importo dei medesimi utili e riserve di utili distribuiti.

Un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (MEF) recherà le disposizioni attuative e di coordinamento.

c. *Investment Management Exemption*

Disposizione interessata – Articolo 162 del TUIR (Introduzione dei commi 7-ter e 7-quater)

Disposizione modificativa – Comma 255

Dalla definizione di stabile organizzazione c.d. "personale" sono espressamente esclusi i soggetti (italiani o esteri) che svolgono attività di gestione di investimenti finanziari nell'interesse di veicoli di investimento non residenti (c.d. *Investment Management Exemption*), al ricorrere di determinate condizioni.

Si considera infatti indipendente, e pertanto non rientra nella definizione di "stabile organizzazione personale", il soggetto (residente o non residente, anche operante tramite propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato) che conclude abitualmente contratti di acquisto, di vendita o di negoziazione, o contribuisce, anche tramite operazioni preliminari o accessorie, all'acquisto, alla vendita o alla negoziazione, di strumenti finanziari (ivi inclusi derivati e partecipazioni al capitale o al patrimonio) e di crediti, in nome o per conto del veicolo di investimento estero o di sue controllate (dirette o indirette). L'esercizio di poteri discrezionali nello svolgimento delle attività sopra elencate non inficia l'applicabilità della norma.

La presunzione di indipendenza si applica solo se sussistono tutte le seguenti condizioni:

- a) il veicolo di investimento non residente e le relative controllate sono residenti o localizzati in uno Stato o territorio che consente un adeguato scambio di informazioni (c.d. white list, ad oggi individuata dal D.M. 4 settembre 1996);
- b) il veicolo di investimento non residente rispetta determinati requisiti di indipendenza (che saranno stabiliti con decreto del MEF);
- c) il soggetto residente o non residente, che svolge l'attività nel territorio dello Stato in nome o per conto del veicolo di investimento non residente, non ricopre cariche negli organi di amministrazione e di controllo del veicolo di investimento e di sue controllate, dirette o indirette, e non detiene una partecipazione ai risultati economici del veicolo d'investimento non residente superiore al 25%. A tal fine si considerano anche le partecipazioni agli utili spettanti a soggetti appartenenti al medesimo gruppo di tale soggetto.
- d) il soggetto residente, o la stabile organizzazione nel territorio dello Stato del soggetto non residente, che presta servizi nell'ambito di accordi con entità appartenenti al medesimo gruppo riceve, per l'attività svolta nel territorio dello Stato, una remunerazione conforme ai criteri di cui all'articolo 110 TUIR e supportata dalla documentazione redatta ai fini dell'applicazione della c.d. *penalty protection*. Un provvedimento dell'Agenzia delle entrate definirà le linee guida.

Al ricorrere delle medesime condizioni, la norma dispone altresì che *"la sede fissa d'affari a disposizione di un'impresa che vi svolge la propria attività, utilizzando il proprio personale, non si considera, ai fini del comma 1,*

² Sono previsti meccanismi di *recapture* in caso di mancato rispetto dei requisiti rilevanti ai fini della riduzione del 3%. Il regime fiscale della riserva non è definito; dalla lettura della norma non sembra crearsi un vincolo di sospensione sulla stessa, cosicché la riserva sarebbe liberamente distribuibile decorso il termine di due esercizi previsto dalla norma; tuttavia, è auspicabile un chiarimento.

a disposizione del veicolo di investimento non residente, di cui alla lettera a) del comma 7-quater, per il solo fatto che l'attività dell'impresa residente reca un beneficio al predetto veicolo".

Le disposizioni attuative saranno emanate con apposito decreto del MEF.

d. Disposizioni in materia di tassazione delle plusvalenze realizzate da soggetti esteri

Disposizioni interessate – Articolo 23 del TUIR (introduzione del comma 1-bis) e Articolo 5 del Decreto Legislativo n. 461/97 (introduzione del comma 5-bis)

Disposizioni modificative – Commi da 96 a 99

Sono assoggettati in Italia ad imposta sostitutiva del 26% le plusvalenze realizzate da soggetti non residenti mediante la cessione, a titolo oneroso, di partecipazioni in società ed enti non residenti, a condizione che più del 50% del loro valore derivi, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia. Ai fini del computo del suddetto valore, non rilevano gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività di impresa (c.d. immobili merce) nonché quelli utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa (c.d. immobili strumentali).

Alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni in società ed enti (residenti in Italia), non negoziate in mercati regolamentati, il cui valore deriva principalmente da beni immobili situati in Italia (diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività di impresa e da quelli utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa), non si applica l'esenzione prevista dall'articolo 5, comma 5, del Decreto Legislativo n. 461/97. Ai sensi di tale previsione non concorrono a formare il reddito le plusvalenze da partecipazioni non qualificate realizzate da soggetti residenti in Paesi o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni con l'Italia³.

Sono esclusi dalle fattispecie impositive sopra menzionate:

- (i) le plusvalenze derivanti dalla cessione di titoli negoziati in mercati regolamentati; e
- (ii) le plusvalenze realizzate dagli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) di diritto estero conformi alla Direttiva 2009/65/CE (c.d. Direttiva UCITs) e dagli OICR – non conformi alla predetta Direttiva – il cui gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito, ai sensi della Direttiva 2011/61/UE (c.d. Direttiva AIFMD), istituiti negli Stati membri dell'Unione Europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Sul piano sistematico, la novella legislativa si pone in linea con quanto previsto a livello internazionale dall'articolo 9 della Convenzione Multilaterale (MLI) attuativa dell'Action 15 del Progetto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) pubblicato dall'OCSE. La portata effettiva della modifica potrà essere apprezzata, dunque, soltanto con l'entrata in vigore del MLI a seguito del deposito da parte dell'Italia dello strumento di ratifica. Fino a quel momento, le norme in esame troveranno applicazione limitatamente ai soggetti residenti in Paesi esteri con i quali l'Italia non ha in essere una Convenzione contro le doppie imposizioni⁴.

2. Fiscalità diretta e imposte sul reddito

a. Affrancamento polizze assicurative sulla vita

Disposizione interessata – Articolo 44, comma 1, lettera g-quater), del TUIR

Disposizione modificativa – Comma 114

È possibile "affrancare" i redditi di capitale maturati (costituiti dalla differenza tra il valore della riserva matematica alla data del 31 dicembre 2022 e i premi versati) derivanti dai contratti di assicurazione sulla vita di

³ Si tratta dei soggetti indicati nell'articolo 6, comma 1 del D. Lgs. n. 239/96.

⁴ Salvo ove le Convenzioni in vigore riservino la potestà impositiva all'Italia per i redditi derivanti da immobili o società immobiliari ivi localizzate.

cui ai rami I e V del comma 1 dell'articolo 2 del codice delle assicurazioni private (i.e., i contratti di assicurazione sulla durata della vita umana e i contratti di capitalizzazione) con il pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 14% (in luogo del 26%).

L'imposta sostitutiva è applicata dall'impresa di assicurazioni e versata entro il 16 settembre 2023, dietro richiesta del contraente e previa costituzione di apposita provvista, e non è compensabile con il credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 2, del Decreto Legge n. 209/02, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 265/02 (derivante dall'eccedenza di versamento dell'imposta sulle riserve matematiche).

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

Sono esclusi i contratti di assicurazione la cui scadenza è prevista entro il 31 dicembre 2024.

b. Affrancamento delle quote di OICR (commi 112 e 113)

È consentito affrancare i redditi di capitale e diversi di natura finanziaria derivanti dalla cessione o rimborso di quote o azioni di OICR.

In particolare, i redditi di capitale ed i redditi diversi di natura finanziaria derivanti dalla cessione o rimborso di quote o azioni di OICR si considerano realizzati a condizione che, su opzione del contribuente, sia assoggettata ad imposta sostitutiva con aliquota pari al 14% la differenza tra il valore delle quote o azioni alla data del 31 dicembre 2022 e il costo o valore di acquisto o di sottoscrizione.

L'opzione deve essere esercitata:

- a) entro il 30 giugno 2023, tramite apposita comunicazione all'intermediario presso il quale è intrattenuto il rapporto di custodia, amministrazione, gestione di portafogli o altro stabile rapporto; in tal caso l'intermediario finanziario versa l'importo dovuto a titolo di imposta sostitutiva entro il 16 settembre 2023; oppure
- b) in assenza di un rapporto di custodia, amministrazione, gestione di portafogli o altro stabile rapporto con un intermediario finanziario, nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno 2022 tramite il versamento dell'imposta sostitutiva entro il termine per il versamento a saldo delle imposte dovute in base a tale dichiarazione.

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

c. Assegnazione agevolata dei beni ai soci, trasformazione agevolata ed estromissione dei beni dalle imprese individuali (commi da 100 a 106)

È ammessa l'assegnazione agevolata di beni immobili o mobili (iscritti in pubblici registri e non utilizzati come beni strumentali) ai soci delle società di persone e società di capitali dietro applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP con aliquota pari:

- all'8%, ovvero;
- al 10,5% per le società che siano risultate non operative in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti al momento della cessione o dell'assegnazione.

In caso di assegnazione agevolata di beni immobili, il valore può essere determinato in misura pari a quello risultante dalla rivalutazione delle rendite catastali operata ai fini dell'imposta di registro.

Ai fini delle imposte indirette, l'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabile è ridotta alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

L'assegnazione agevolata è rivolta alle società di capitali e di persone a condizione che:

- (a) l'assegnazione o la cessione avvenga entro il 30 settembre 2023; e che
- (b) tutti i soci risultino iscritti nel libro soci alla data del 30 settembre 2022 ovvero vengano iscritti entro trenta giorni dall'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

Le somme dovute a titolo di imposta sostitutiva devono essere versate nella misura del 60% entro il 30 settembre 2023, mentre la restante parte deve essere pagata entro il 30 novembre 2023.

Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano sono assoggettate a imposta sostitutiva con aliquota pari al 13%.

Con le stesse modalità, entro il 30 settembre 2023, è possibile effettuare anche la trasformazione agevolata in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni sopra menzionati.

In tal caso, l'imposta sostitutiva si applica sulla differenza tra il valore normale di tutti i beni posseduti all'atto di trasformazione e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

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

Infine, è prevista la possibilità di estromettere i beni immobili strumentali dal patrimonio delle imprese individuali tramite assegnazione all'imprenditore, con il pagamento di un'imposta sostitutiva con aliquota pari all'8%.

Tale regime è applicabile ai beni posseduti alla data del 31 ottobre 2022 per i quali l'esclusione sia attuata tra il 1° gennaio 2023 e il 31 maggio 2023. In tal caso, gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2023.

d. Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e partecipazioni (commi da 107 a 111)

È possibile rideterminare il valore fiscale dei terreni e delle partecipazioni in società quotate e non quotate possedute alla data del 1° gennaio 2023, a fronte del pagamento di un'imposta sostitutiva con aliquota pari al 16%.

Il relativo pagamento può essere effettuato in un massimo di 3 rate annuali di pari importo con decorrenza dal 15 novembre 2023 (sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi del 3% annuo). La relativa perizia deve essere redatta e giurata entro la medesima data.

La rivalutazione consente di ridurre o azzerare le eventuali plusvalenze generate in sede di cessione dei beni rivalutati, poiché permette di calcolare l'eventuale plusvalenza tassabile ai sensi dell'articolo 67 del TUIR sul valore rideterminato sulla base di un'apposita perizia giurata di stima, in luogo del costo fiscalmente rilevante.

I beni rivalutabili, che devono risultare posseduti alla data del 1° gennaio 2023, sono:

- terreni edificabili e con destinazione agricola;
- partecipazioni negoziate e non negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione.

Rispetto alla precedente norma di rivalutazione l'imposta sostitutiva è elevata al 16% (in luogo del 14% da ultimo prevista) e il regime di favore è applicabile anche in relazione a titoli, quote e diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione posseduti al 1° gennaio 2023.

e. Disposizioni in materia di crypto-attività

Disposizioni interessate – Articoli 67, 68 e 110 del TUIR, Articoli, 1, 2 e 4 del Decreto Legge n. 167 del 1990, Articolo 5 del Decreto Legislativo n. 461/97

Disposizioni modificative – Commi da 126 a 147

Ai sensi della lettera c-sexies del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR (di nuova introduzione) costituiscono redditi diversi le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di crypto-attività, comunque denominate, per un ammontare non inferiore a 2.000 euro in ciascun periodo d'imposta. A questi fini, per "crypto-attività" si intende "la rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga".

Le plusvalenze sono calcolate come differenza tra il corrispettivo percepito (ovvero il valore normale delle

cripto-attività) e il loro costo o valore di acquisto, e sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze, per un importo superiore a 2.000 euro, l'eccedenza è riportata in deduzione integralmente dall'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che tale eccedenza sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.

In caso di acquisto per successione, si assume come costo fiscale il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione. Nella diversa ipotesi di acquisto per donazione si assume invece come costo il costo del donante. In ogni caso, il costo (o valore di acquisto) deve essere debitamente documentato sulla base di "elementi certi e precisi" da fornirsi a cura del contribuente; in mancanza il costo sostenuto è considerato pari a zero.

Non sono riconosciute deduzioni ai fini della determinazione delle plusvalenze da cripto-attività.

Per ragioni di coordinamento, la Legge di Stabilità 2023 apporta alcune modifiche al testo del Decreto Legislativo n. 461/97 (recante disposizioni in materia di tassazione delle rendite finanziarie), allargando il novero delle fattispecie rilevanti ai redditi derivanti dalle transazioni in cripto-attività, specificando le modalità di esercizio dell'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva a ciascuna plusvalenza o altro reddito diverso realizzato, chiarendo le modalità di calcolo delle plusvalenze rilevanti e di applicazione dell'imposta in caso di rapporti di risparmio amministrato o risparmio gestito, la rilevanza delle operazioni di *switch*, e gli obblighi degli intermediari (si considerano tali anche i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e di portafoglio digitale).

In caso di permuta tra cripto-attività, la stessa si considera fiscalmente rilevante se le cripto-attività oggetto di permuta siano di specie differenti; sono, invece, fiscalmente irrilevanti le permutate tra cripto-attività "eguali" (aventi, cioè, identiche caratteristiche e funzioni).

Le plusvalenze relative ad operazioni su cripto-attività effettuate prima della data di entrata in vigore della Legge di Stabilità 2023 si considerano realizzate ai sensi dell'articolo 67, ferma la possibilità – a determinate condizioni – di scomputare le relative minusvalenze realizzate prima della medesima data.

Oltre a ciò, la Legge di Stabilità 2023 introduce una speciale procedura di determinazione del valore delle cripto-attività detenute alla data del 1° gennaio 2023. In dettaglio, ai sensi dei commi 133-136, è possibile, ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lett. c-sexies, assumere – in luogo del costo d'acquisto – il valore normale delle relative cripto-attività alla medesima data. Tale "rivalutazione", è condizionata alla corresponsione di una imposta sostitutiva pari al 14% del relativo valore, che dovrà essere versata in un'unica soluzione entro il 30 giugno 2023, ovvero in tre rate annuali di pari importo (con applicazione – sulle rate successive alla prima – di interessi nella misura del 3% annuo).

L'assunzione del valore rivalutato quale valore di acquisto non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi del dell'articolo 68 comma 9-bis del TUIR (di nuova introduzione) ossia l'utilizzo, entro il quarto periodo d'imposta successivo, delle minusvalenze eccedenti di oltre 2.000 euro le plusvalenze. La convenienza ad aderire alla rivalutazione onerosa del costo fiscalmente riconosciuto delle cripto-attività dovrà essere quindi valutata caso per caso.

Per quanto riguarda i contribuenti assoggettati ad IRES ed IRAP, allo scopo di contenere l'impatto fiscale delle fluttuazioni di valore cui sono soggette le cripto-attività, è stato espressamente previsto che i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla data di chiusura del periodo d'imposta non concorrono alla formazione del reddito ai fini IRES e IRAP, a prescindere dall'imputazione a conto economico dei medesimi componenti.

La Legge di Stabilità 2023 interviene anche sull'ambito di applicazione della disciplina del c.d. *monitoraggio fiscale*, di cui al Decreto Legge n. 167 del 1990 ("DL 167") estendendola alle cripto-attività e ai prestatori di servizi di portafoglio digitale⁵.

La detenzione di cripto-attività suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia da parte di persone fisiche, enti

⁵ Di cui all'articolo 3, comma 5, lettera i-bis), del Decreto Legislativo n. 231/07.

non commerciali e società semplici ed equiparate residenti deve essere indicata in dichiarazione dei redditi (quadro RW).

Coloro che hanno omesso di indicare nel quadro RW le cripto-attività detenute entro il 31 dicembre 2021, nonché i redditi sulle stesse realizzati, possono regolarizzare la propria posizione tramite apposita istanza di emersione (che indichi le attività possedute al termine di ciascun periodo d'imposta) ed il pagamento di una sanzione ridotta, pari:

- (a) allo 0,5% del valore delle cripto-attività detenute al termine di ogni anno, qualora non siano stati realizzati redditi nel periodo d'imposta di riferimento, ovvero;
- (b) qualora siano stati realizzati redditi, al 3,5% del valore delle attività detenute al termine di ciascun anno o al momento del realizzo, nonché di un'ulteriore somma, pari allo 0,5% del predetto valore per ciascun anno, a titolo di sanzioni e interessi, per l'omessa indicazione.

Il contenuto, le modalità di attuazione e i termini di presentazione dell'istanza di emersione, nonché le modalità di versamento delle sanzioni dovute per l'emersione saranno disciplinati con provvedimento da emanarsi a cura del Direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Detta procedura di emersione non garantirà ai contribuenti alcuno "scudo penale", non potendo riguardare cripto-attività frutto di attività illecite o acquistate attraverso proventi da attività illecite.

È, infine, esteso l'ambito applicativo dell'imposta di bollo ai rapporti (intrattenuti con intermediari finanziari residenti) aventi ad oggetto le cripto-attività e che comportano eventuali obblighi di comunicazione periodica alla clientela, anche nelle ipotesi in cui non venga inviata o redatta alcuna comunicazione. L'imposta di bollo si applica nella misura del 2 per mille annuo sul valore delle cripto-attività. Nei casi in cui l'imposta di bollo non risulti applicabile⁶ (a partire dal 2023) torna applicabile l'IVAFE in relazione alle cripto-attività detenute da tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato (anch'essa nella misura del 2 per mille annuo sul valore delle cripto-attività).

f. Detrazione ai fini IRPEF in 10 quote annuali del 50% dell'IVA su acquisto di immobili residenziali entro il 31 dicembre 2023 venduti da OICR o imprese di costruzione (comma 76)

Ai fini IRPEF, è consentito detrarre dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, il 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'IVA in relazione all'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2023, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B ai sensi della normativa vigente, cedute da:

- (i) organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) immobiliari; o
- (ii) imprese che le hanno costruite.

La detrazione è ripartita in dieci quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese e nei nove periodi d'imposta successivi.

g. Ammortamento dei fabbricati strumentali nel settore commerciale (commi da 65 a 69)

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

In particolare, le imprese devono svolgere una delle seguenti attività contraddistinte dal relativo codice ATECO:

- 47.11.10 (Ipermercati);
- 47.11.20 (Supermercati);
- 47.11.30 (Discount di alimentari);

⁶ A titolo esemplificativo, si pensi alle cripto-attività detenute presso intermediari non residenti o cripto-attività archiviate su *hardware* (quali chiavette USB, *smartphone* e *laptop*).

- 47.11.40 (Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari);
- 47.11.50 (Commercio al dettaglio di prodotti surgelati);
- 47.19.10 (Grandi magazzini);
- 47.19.20 (Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici);
- 47.19.90 (Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari);
- 47.21 (Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati);
- 47.22 (Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati);
- 47.23 (Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati);
- 47.24 (Commercio al dettaglio di pane, torte, dolci e confetteria in esercizi specializzati);
- 47.25 (Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati);
- 47.26 (Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco in esercizi specializzati); e
- 47.29 (Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati).

Inoltre, le imprese di cui sopra, il cui patrimonio è costituito prevalentemente da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa, aderenti al regime di tassazione di gruppo disciplinato dagli articoli 117 e seguenti del TUIR, possono beneficiare di questa deduzione in relazione ai fabbricati concessi in locazione a imprese che operano nei settori sopra indicati ed aderiscono al regime di tassazione di gruppo.

Tale regime si applica per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 e per i successivi quattro periodi di imposta.

Le disposizioni attuative saranno emanate con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

h. Proroga del credito d'imposta riconosciuto per le quotazioni delle piccole e medie imprese (PMI) in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo

Disposizione interessata: Articolo 1, comma 89 e 90 della Legge n. 205 del 27 dicembre 2017

Disposizione modificativa: Comma 395

È prorogata al 31 dicembre 2023 la misura che riconosce un credito d'imposta per alcune spese sostenute per la quotazione delle piccole e medie imprese (PMI) su mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro UE o SEE, per un importo massimo di 500.000 euro (nei limiti di spesa indicati dalla norma).

3. IVA ed altre imposte indirette

Disposizioni interessate – Articolo 37 del Decreto Legge n. 21 del 2022, Articolo 6, comma 9 bis.3, del Decreto Legislativo n. 471/97

Disposizioni modificative – Commi da 115 a 121, Commi da 151 a 152

a. Contributo di solidarietà temporaneo (commi da 115 a 119)

Per l'anno 2023 è introdotto un contributo di solidarietà temporaneo finalizzato a contenere gli effetti dell'aumento dei prezzi e delle tariffe del settore energetico per le imprese e i consumatori.

Tale contributo è posto a carico di coloro che:

- a) esercitano nel territorio dello Stato l'attività di produzione di energia elettrica, per la successiva vendita dei beni;
- b) esercitano l'attività di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale;
- c) rivendono energia elettrica, gas metano e gas naturale;
- d) esercitano l'attività di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi;
- e) importano a titolo definitivo energia elettrica, gas naturale o gas metano o prodotti petroliferi o introducono nel territorio dello Stato detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea, per la successiva rivendita.

Sono esclusi 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, nonché le piccole imprese e microimprese che esercitano l'attività di commercio al dettaglio di carburante per autotrazione identificata dal codice ATECO 473000.

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

Il contributo è dovuto nella misura del 50% dell'ammontare della quota del reddito complessivo determinato ai fini IRES relativo al periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023, che eccede per almeno il 10% la media dei redditi complessivi conseguiti nei quattro periodi di imposta antecedenti a quello in corso al 1° gennaio 2022. In ogni caso tale ammontare non può essere superiore a una quota pari al 25% del valore del patrimonio netto alla data di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022. Nel caso in cui la media dei redditi complessivi risultasse negativa si dovrà assumere un valore pari a zero.

Il contributo deve essere versato entro il sesto mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2023. Pertanto, nel caso di esercizio coincidente con anno solare il contributo sarà versato entro il 30 giugno 2023.

Il contributo di solidarietà non è deducibile dalle imposte sui redditi (IRES) e dall'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Infine, ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione del contributo, nonché del contenzioso, saranno applicate le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

b. Modifica al contributo straordinario contro il caro bollette

Disposizione interessata – Articolo 37 del Decreto Legge n. 21 del 2022

Disposizioni modificative: Commi 120 e 121

Il contributo straordinario contro il caro bollette (c.d. tassa sugli extraprofitto), introdotto con il Decreto Legge n. 21/22, risulta ora dovuto solo se almeno il 75% del volume d'affari dell'anno 2021 derivi dalle attività considerate rilevanti ai fini della norma, ossia:

- a) produzione di energia elettrica per la successiva vendita dei beni;
- b) produzione di gas metano o estrazione di gas naturale;
- c) rivendita di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale;
- d) produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi;
- e) importazione a titolo definitivo di energia elettrica, gas naturale o gas metano, prodotti petroliferi per la successiva rivendita o introduzione nel territorio dello Stato di detti beni provenienti da altri Stati dell'Unione europea.

È stata modificata anche la base imponibile del contributo straordinario. In particolare, è stato chiarito che ai fini della determinazione del saldo che costituiva la base imponibile del contributo non rilevano le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali che dovessero intercorrere tra i soggetti tenuti al versamento del contributo. Sono, inoltre, esclusi dalla base imponibile le operazioni attive non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale, se e nella misura in

cui gli acquisti ad esse afferenti siano territorialmente non rilevanti ai fini IVA.

Qualora, per effetto delle modifiche alla base imponibile, l'importo dovuto per il 2022 dovesse risultare superiore rispetto a quello da corrispondersi entro il 30 novembre 2022, la differenza dovrà essere versata entro il 31 marzo 2023 (con le modalità di cui all'articolo 17 del Decreto Legislativo n. 241/97). Qualora, invece, l'importo dovesse risultare inferiore a quello dovuto al 30 novembre 2022, il maggior importo versato sarà utilizzabile in compensazione a decorrere dal 31 marzo 2023 (ai sensi dell'articolo 17 del Decreto Legislativo n. 241/97).

c. Vendita di beni tramite piattaforme digitali (comma 151)

Al fine di limitare le frodi in materia di IVA sono introdotti taluni obblighi di tracciamento a carico dei soggetti passivi IVA che facilitano le vendite tramite piattaforme di e-commerce. In particolare, tali obblighi riguarderanno la trasmissione dei dati dei fornitori e delle relative operazioni effettuate, con ambito circoscritto alle sole: (i) vendite di taluni beni che verranno tassativamente individuati con successivi decreti attuativi da emanare a cura del MEF; (ii) beni ceduti a privati (i.e., B2C) ove esistenti nel territorio dello Stato al momento della cessione.

La disposizione, in sostanza, prevede nuovi adempimenti a carico delle piattaforme e-commerce e dei loro fornitori per contrastare eventuali frodi ed evasioni in materia di IVA.

d. Sanzioni per operazioni inesistenti in regime di inversione contabile (comma 152)

Sono inasprite le sanzioni applicabili in ipotesi di errata applicazione del meccanismo del *reverse charge* ad alcune tipologie di operazioni inesistenti, laddove il cessionario/committente fosse consapevole dell'intento evasivo o fraudolento dell'operazione sottesa.

È, infatti, introdotta una sanzione amministrativa pari al 90% dell'ammontare della detrazione compiuta, senza possibilità di vedersi riconoscere – in sede di accertamento – il credito e debito IVA erroneamente contabilizzato.

In altri termini, se l'operazione è animata da provati intenti fraudolenti/evasivi (e questi sono noti al cessionario/committente) non può trovare applicazione la sola sanzione amministrativa compresa fra il cinque e il 10% dell'imponibile (con un minimo di 1000 euro), oggi applicata nei casi di mere operazioni inesistenti. Viene contestualmente esclusa la possibilità che in sede di accertamento il cessionario/committente possa vedersi espungere (i) il debito da lui computato nelle liquidazioni dell'imposta e (ii) la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette. Allo stesso modo, sembrerebbe precluso il diritto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta all'atto dell'inversione contabile.

4. Disposizioni in materia di regolarizzazioni, ravvedimento speciale, adesione, definizione e conciliazione, rinuncia agevolata dei giudizi pendenti in Cassazione, ecc.

a. Definizione agevolata degli avvisi bonari (commi 153 - 159)

È ammessa la definizione agevolata degli avvisi bonari notificati dall'Agenzia delle Entrate a seguito di controllo automatizzato delle dichiarazioni presentate per gli anni d'imposta 2019, 2020 e 2021, a condizione che – al 1° gennaio 2023 – non sia ancora decorso il termine di trenta giorni per effettuare il pagamento ovvero che l'avviso bonario sia recapitato successivamente al 1° gennaio 2023. La definizione è possibile mediante il pagamento:

- (i) delle imposte e dei contributi previdenziali oggetto di avviso;
- (ii) degli interessi e delle somme aggiuntive (quali, per esempio, quali le maggiorazioni INPS sui crediti di natura previdenziale); e
- (iii) delle sanzioni nella misura del 3% (in luogo della sanzione del 30% ridotta ad un terzo).

Il versamento degli importi sopra elencati può avvenire in un'unica soluzione o in venti rate trimestrali di pari importo.

È ammessa anche la definizione agevolata degli avvisi bonari ricevuti a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni per i quali sia ancora in corso il pagamento rateale, mediante il pagamento in un'unica soluzione, o in venti rate trimestrali di pari importo:

- (i) del debito dovuto a titolo di imposte e contributi previdenziali;
- (ii) degli interessi e delle somme aggiuntive; e
- (iii) delle sanzioni nella misura del 3% (in luogo della sanzione del 30% ridotta ad un terzo).

In caso di mancato pagamento, in tutto od in parte, delle somme determinate in via agevolata (per entrambe le ipotesi sopra illustrate), la definizione non si considera perfezionata e tornano applicabili le ordinarie norme in materia di sanzioni e riscossione.

In aggiunta a quanto sopra, ai sensi del comma 158, i termini decadenziali per la notifica delle cartelle di pagamento delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta 2019 sono prorogati di un anno.

Infine, il comma 159 modifica il primo comma dell'articolo 3-bis del Decreto Legislativo 462/97 in tema di rateazione, eliminando il limite di otto rate trimestrali per il pagamento di importi inferiori a 5.000 euro e riconoscendo, quindi, per qualsiasi importo la facoltà di pagare le somme dovute in un massimo di venti rate trimestrali.

b. Rimessione in termini per i versamenti nel settore sport (commi 160 - 161)

Nel settore dello sport, i versamenti delle ritenute alla fonte (comprese quelle relative alle addizionali regionale e comunale) e dell'IVA, sospesi dal 1° gennaio 2022 al 30 novembre 2022, sono considerati tempestivi se effettuati:

- i) in un'unica soluzione entro il 29 dicembre 2022; ovvero
- ii) in sessanta rate di pari importo, con scadenza delle prime tre rate entro il 29 dicembre 2022 e delle successive rate mensili entro l'ultimo giorno di ciascun mese, a decorrere dal mese di gennaio 2023. In caso di pagamento rateale, è dovuta una maggiorazione nella misura del 3% sulle somme complessivamente dovute, da versare per intero contestualmente alla prima rata.

c. Correzione delle irregolarità formali (commi 166 - 173)

È ammessa la correzione di irregolarità, infrazioni ed inosservanza di obblighi o adempimenti di natura formale commesse fino al 31 ottobre 2022, mediante il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni. La regolarizzazione è possibile a condizione che le suindicate irregolarità formali non incidano:

- i) sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, IVA e IRAP; e
- ii) sul pagamento dei menzionati tributi.

La regolarizzazione si perfeziona con la rimozione delle irregolarità od omissioni e con il pagamento delle somme dovute (che può essere effettuato in due rate di pari importo, da versare rispettivamente entro il 31 marzo 2023 e il 31 marzo 2024).

Sono esclusi dalla regolarizzazione i) gli atti di contestazione o di irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito di una procedura di collaborazione volontaria, e ii) le violazioni già contestate con atti divenuti definitivi alla data del 1° gennaio 2023.

La regolarizzazione non può essere esperita per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

d. Ravvedimento speciale delle violazioni tributarie (commi 174 – 178)

È ammessa la regolarizzazione delle violazioni tributarie (diverse da quelle definibili ai sensi dei punti sub a) e sub c) commesse in relazione alle dichiarazioni validamente presentate per il periodo d'imposta 2021 e per quelli precedenti mediante versamento di imposte ed interessi dovuti nonché delle sanzioni ridotte ad un

diciottesimo (1/18) del minimo previsto dalla legge. La regolarizzazione è possibile a condizione che tali violazioni:

- i) siano riferite a tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate; e
- ii) non siano già state contestate – 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 inviate a seguito del controllo formale delle dichiarazioni.

La regolarizzazione si perfeziona con la rimozione delle irregolarità od omissioni e con il versamento delle somme dovute (che può essere effettuato in otto rate trimestrali di pari importo con scadenza della prima rata al 31 marzo 2023). 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 del beneficio della rateazione e l’iscrizione a ruolo:

- degli importi ancora dovuti;
- di una sanzione pari al 30% della somma residua dovuta a titolo di imposta; e
- degli interessi nella misura del 4% annuo con decorrenza dal 31 marzo 2023.

In caso di decadenza dal beneficio di rateazione, la notifica della cartella di pagamento deve avvenire, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza dalla rateazione.

Il ravvedimento speciale non può essere esperito per l’emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

e. Adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento (commi 179 – 185)

Il comma 179 della Legge di Stabilità 2023 ha introdotto una procedura di adesione agevolata ai sensi della quale, in caso di perfezionamento di accertamento con adesione con riferimento ai tributi amministrati dall’Agenzia delle Entrate, le sanzioni sono applicate nella misura di 1/18 del minimo previsto dalla legge.

La suddetta procedura (*i.e.*, riduzione sanzionatoria) è ammessa per gli accertamenti con adesione di cui agli articoli 2 e 3 del Decreto Legislativo n. 218/97 relativi a:

- (i) i processi verbale di constatazione consegnati entro il 31 marzo 2023;
- (ii) gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati, o ancora impugnabili al 1° gennaio 2023, o notificati dall’Agenzia delle Entrate successivamente a tale data, ma entro la data del 31 marzo 2023;
- (iii) gli inviti di cui di cui all’articolo 5-ter del Decreto Legislativo n. 218/97 (*i.e.*, accertamento con adesione su iniziativa dell’Amministrazione finanziaria).

Il comma 180, invece, ha introdotto una procedura di definizione agevolata applicabile in relazione agli avvisi di accertamento, agli avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati, nonché a quelli ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 o notificati dall’Agenzia delle Entrate successivamente a tale data, ma entro la data del 31 marzo 2023. Ai sensi di tale disciplina, la definizione (*i.e.*, acquiescenza) dei suddetti atti può essere perfezionata beneficiando della riduzione delle sanzioni ad un diciottesimo (1/18) del minimo previsto dalla legge. La riduzione si applica se il pagamento di imposte, interessi e sanzioni ridotte è effettuato entro il termine per presentare ricorso.

Il comma 181 estende la disciplina della definizione agevolata di cui al comma 180 agli atti di recupero non impugnati ovvero ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 ovvero notificati dall’Agenzia delle Entrate successivamente a tale data, ma entro la data del 31 marzo 2023.

In entrambe le ipotesi (adesione agevolata e definizione agevolata), il pagamento può essere effettuato in un’unica rata ovvero in venti rate trimestrali di pari importo. È esclusa la compensazione.

Sono esclusi dalla definizione gli atti emessi nell’ambito della procedura di collaborazione volontaria (c.d.

voluntary disclosure).

f. Definizione agevolata delle controversie tributarie (commi 186 - 205)

La Legge di Stabilità 2023 introduce una procedura di definizione agevolata delle controversie tributarie aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio innanzi ai Giudici tributari (anche in sede di rinvio) ovvero innanzi alla Corte di Cassazione, di cui è parte l’Agenzia delle Entrate ovvero l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli. La definizione degli atti impositivi può avvenire – senza il pagamento di interessi e sanzioni – mediante il versamento di un importo pari:

- (i) al 100% dei tributi in contestazione;
- (ii) al 90% dei tributi in contestazione se il ricorso è pendente in primo grado;
- (iii) al 40% dei tributi in contestazione se le Agenzie fiscali sono soccombenti nel giudizio di primo grado;
- (iv) al 15% dei tributi in contestazione se le Agenzie fiscali sono soccombenti nel giudizio di secondo grado;
- (v) al 5% dei tributi in contestazione se le Agenzie fiscali sono soccombenti nei giudizi di primo e secondo grado.

La definizione degli atti aventi ad oggetto esclusivamente sanzioni non collegate al tributo può avvenire mediante il versamento di un importo pari:

- (i) al 15% della sanzione le Agenzie fiscali sono soccombenti nell’ultima od unica pronuncia emessa;
- (ii) al 40% in tutti gli altri casi.

Per la definizione degli atti aventi ad oggetto esclusivamente sanzioni collegate al tributo non è dovuto alcun importo.

Il versamento degli importi di cui sopra può avvenire – previa presentazione della domanda di definizione – in un’unica soluzione entro il 30 giugno 2023 ovvero in venti rate trimestrali di pari importo (la cui prima rata deve essere pagata entro il 30 giugno 2023). È esclusa la compensazione.

Il comma 204 stabilisce espressamente l’alternatività tra la presente definizione agevolata e quella prevista dall’articolo 5 della Legge n. 130/2022 (applicabile ai soli giudizi di Cassazione).

Gli Enti locali possono estendere ai tributi di propria competenza la definizione delle liti fiscali pendenti mediante atto deliberativo da adottare entro il 31 marzo 2023.

Le modalità di attuazione della definizione agevolata delle controversie tributarie saranno stabilite da uno o più provvedimenti adottati del direttore delle competenti Agenzie fiscali.

g. Conciliazione agevolata delle controversie tributarie (commi 206 - 212)

È ammessa la conciliazione agevolata delle controversie tributarie aventi ad oggetto atti impositivi, di cui è parte l’Agenzia delle Entrate, pendenti in primo e secondo grado alla data del 1° gennaio 2023. In caso di stipula dell’accordo conciliativo (che si pone come strumento alternativo alla definizione agevolata sub 4.f. e che deve essere concluso entro il 30 giugno 2023), sono dovute – oltre ad interessi ed eventuali accessori – le sanzioni ridotte ad un diciottesimo (1/18) del minimo previsto dalla legge.

Il pagamento deve avvenire entro venti giorni dalla sottoscrizione dell’accordo conciliativo con il versamento delle somme dovute in un’unica soluzione ovvero in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo. È esclusa la compensazione.

Il mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate (compresa la prima) entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della riduzione delle sanzioni con conseguente iscrizione a ruolo:

- delle somme residue dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni; e
- della sanzione pari al 45% applicata sull’importo residuo dovuto a titolo di imposta.

h. Rinuncia agevolata dei giudizi tributari pendenti in Cassazione (commi 213 - 218)

È ammessa la rinuncia agevolata ai ricorsi (principali od incidentali) pendenti in Cassazione mediante definizione transattiva della controversia avente ad oggetto atti impositivi e di cui è parte l'Agenzia delle Entrate. Tale modalità di definizione – che si pone in alternativa a quella indicata sub 4.f. ed alla quale si può aderire entro il 30 giugno 2023 – comporta il pagamento delle sanzioni nella misura ridotta di un diciottesimo (1/18) del minimo previsto dalla legge, oltre ad imposte, interessi ed eventuali accessori.

La definizione transattiva si perfeziona con la sottoscrizione ed il pagamento integrale delle somme dovute entro venti giorni dalla sottoscrizione. È esclusa la compensazione.

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

È ammessa la regolarizzazione degli omessi o carenti versamenti dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Entrate riguardanti:

- (i) le rate successive alla prima (scadute alla data del 1° gennaio 2023) dovute a seguito di accertamento con adesione, acquiescenza degli avvisi di accertamento e degli avvisi di rettifica e di liquidazione, di reclamo o mediazione, per le quali non sia stata ancora notificata la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione;
- (ii) gli importi, anche rateali (scaduti alla data del 1° gennaio 2023), relativi alle conciliazioni giudiziali e stragiudiziali concluse nel corso dei contenziosi pendenti innanzi ai Giudici di primo e secondo grado.

La regolarizzazione avviene mediante l'integrale pagamento – in un'unica soluzione ovvero in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo – entro il 31 marzo 2023 della sola imposta. È escluso il pagamento tramite compensazione. In caso di mancato perfezionamento della regolarizzazione, l'Agenzia delle Entrate:

- procede all'iscrizione a ruolo degli importi residui dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni nonché dell'ulteriore sanzione pari al 30% applicata sull'importo residuo dovuto a titolo di imposta;
- notifica la cartella di pagamento, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui si è verificato l'omesso versamento integrale o parziale di quanto dovuto.

5. Disposizioni in materia di riscossione (stralci e regolarizzazione rate non pagate)**a. Stralcio dei carichi fino a mille euro, affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 (commi da 222 a 230)**

È previsto l'annullamento automatico alla data del 31 marzo 2023 dell'ammontare residuo dei debiti che, alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio, risultino dovuti fino a 1.000 euro (compresi 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 statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, anche se già oggetto di una delle altre definizioni agevolate prevista rispettivamente dal Decreto Fiscale 2018 e dalla Legge di Bilancio 2019.

Sono esclusi dalla definizione taluni debiti di natura particolare quali, le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato, i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti, le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna, le risorse proprie tradizionali iscritte nel bilancio dell'Unione Europea e l'IVA riscossa all'importazione.

A partire dal 1° gennaio 2023 e nelle more dell'annullamento, la riscossione dei debiti di cui trattasi è sospesa. Restano definitivamente acquisite le somme versate anteriormente alla data dell'annullamento.

La Legge di Bilancio 2023 prevede un trattamento parzialmente diverso per quanto riguarda:

- i) i debiti di medesimo ammontare risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione da enti diversi da quelli di cui sopra. In tal caso, l'annullamento automatico opera limitatamente alle somme dovute a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo, di sanzioni e di interessi di mora ma non opera

con riferimento al capitale e alle somme maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, che restano integralmente dovute;

- ii) le sanzioni amministrative, comprese quelle per violazioni del codice della strada, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali. In questo caso, l'annullamento opera limitatamente agli interessi, comunque denominati, ma non opera con riferimento alle sanzioni stesse e alle somme maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, che anche in questo caso restano integralmente dovute.

Anche nei predetti casi è prevista la sospensione della riscossione dell'intero ammontare dei debiti di cui trattasi dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2023 fino all'annullamento. Non si applicano, inoltre, gli interessi di mora.

a. Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 (commi da 231 a 251)

I debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 possono essere estinti versando le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento. Non sono, invece, dovuti interessi e sanzioni, interessi di mora, le sanzioni e somme aggiuntive dovute sui contributi o premi dovuti agli enti pubblici previdenziali e le somme maturate a titolo di aggio.

Il pagamento può essere effettuato in un'unica soluzione entro il 31 luglio 2023 o rateizzato, in un numero massimo di 18 rate. Le prime due rate, dovute rispettivamente entro il 31 luglio e il 30 novembre 2023, saranno pari al 10% ciascuna del totale delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione. L'ammontare residuo sarà suddiviso in rate di pari ammontare dovute rispettivamente il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024. È esclusa la possibilità di richiedere una rateizzazione in un numero massimo di 72 rate prevista nel caso in cui il contribuente dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà.

Sugli importi rateizzati sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2023, gli interessi al tasso del 2% annuo.

L'agente della riscossione rende disponibili ai debitori, nell'area riservata del proprio sito internet istituzionale, i dati necessari a individuare i carichi definibili.

Anche in questo caso, non sono definibili 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 e le risorse proprie tradizionali iscritte nel bilancio dell'Unione.

Relativamente alle sanzioni amministrative, comprese quelle per violazioni del codice della strada, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali, l'annullamento opera limitatamente agli interessi, comunque denominati e alle somme maturate a titolo di aggio.

Possono altresì essere definiti i debiti relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2017 oggetto di talune precedenti definizioni agevolate anche se con riferimento ad essi si è determinata l'inefficacia della relativa definizione.

La definizione agevolata di cui trattasi potrà essere estesa ai debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione dagli enti previdenziali previa apposite delibere dei medesimi enti pubblicate nei rispettivi siti internet istituzionali entro il 31 gennaio 2023.

Al fine di aderire alla definizione, occorre presentare un'apposita dichiarazione entro il 30 aprile 2023. Il modello di dichiarazione sarà pubblicato sul sito *internet* dell'agente della riscossione entro 20 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio. Nell'ambito di tale dichiarazione occorrerà altresì indicare:

- i) il numero di rate nel quale si intende effettuare il pagamento; e

- ii) se sussistono procedimenti pendenti aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi, assumendo l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi. Tali giudizi, dietro presentazione di copia della dichiarazione e nelle more del pagamento delle somme dovute, sono sospesi dal giudice. L'estinzione del giudizio è subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione atte stante i pagamenti effettuati. In caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti.

La predetta dichiarazione potrà essere presentata esclusivamente in via telematica ed è integrabile sino al 30 aprile 2023.

Per coloro che decideranno di aderire alla definizione, l'agente della riscossione provvederà a comunicare, entro il 30 giugno 2023, l'ammontare complessivo delle somme dovute, nonché quello delle singole rate e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse.

Le somme relative ai debiti definibili, versate a qualsiasi titolo, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili. Si noti che qualora, per effetto di precedenti pagamenti parziali, il debitore abbia già integralmente corrisposto il *quantum* dovuto ai fini della definizione, per beneficiare degli effetti della stessa dovrà comunque manifestare la volontà di aderirvi presentando la predetta dichiarazione.

A seguito della presentazione della dichiarazione, relativamente ai carichi definibili che ne costituiscono oggetto:

- (i) sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- (ii) sono sospesi, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione della dichiarazione. Alla data del 31 luglio 2023 le dilazioni sospese sono automaticamente revocate;
- (iii) non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
- (iv) non possono essere avviate nuove procedure esecutive;
- (v) non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo. Il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione determina l'estinzione di tali procedure esecutive precedentemente avviate;
- (vi) il debitore non è considerato inadempiente ai fini dell'erogazione dei rimborsi e della possibilità di pagamento di somme di importo superiore a 50.000 euro da parte di pubbliche amministrazioni e società a prevalente partecipazione pubblica;
- (vii) è possibile ottenere il rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC).

In caso di mancato, ovvero di insufficiente o tardivo versamento, superiore a cinque giorni, dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento, la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione. In tal caso, relativamente ai debiti per i quali la definizione non ha prodotto effetti, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico e non determinano l'estinzione del debito residuo, di cui l'agente della riscossione prosegue l'attività di recupero.

Il presente documento viene consegnato esclusivamente per fini divulgativi.
Esso non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura.
Per ogni ulteriore chiarimento o approfondimento Vi preghiamo di contattare:

Fabio Chiarenza
Partner

Responsabile dipartimento Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | fchiarenza@gop.it

Luciano Acciari
Partner

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | lacciari@gop.it

Mario d'Avossa
Partner

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | mdavossa@gop.it

Luciano Bonito Oliva
Partner

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | lbonitooliva@gop.it

Alessandro Zalonis
Partner

Diritto tributario
Roma
+39 06 478751 | azalonis@gop.it

Vittorio Zucchelli
Partner

Diritto tributario
Milano
+39 02 763741 | vzucchelli@gop.it



INFORMATIVA EX ART. 13 del Reg. UE 2016/679 - Codice in materia di protezione dei dati personali

I dati personali oggetto di trattamento da parte dallo studio legale Gianni & Origoni (lo "Studio") sono quelli liberamente forniti nel corso di rapporti professionali o di incontri, eventi, workshop e simili, e vengono trattati anche per finalità informative e divulgative. La presente newsletter è inviata esclusivamente a soggetti che hanno manifestato il loro interesse a ricevere informazioni sulle attività dello Studio. Se Le fosse stata inviata per errore, ovvero avesse mutato opinione, può opporsi all'invio di ulteriori comunicazioni inviando una e-mail all'indirizzo: relazioniesterne@gop.it. Titolare del trattamento è lo studio Gianni & Origoni, con sede amministrativa in Roma, Via delle Quattro Fontane 20.