



LA LEGGE DI BILANCIO 2023 E LE NOVITA' DI PERIODO

Duilio Liburdi e Massimiliano Sironi

10 Gennaio 2023



LE PRINCIPALI DISPOSIZIONI FISCALI



di Massimiliano Sironi



Novità per il regime forfetario e flat tax incrementale

Riferimenti normativi

- **Art. 1 co. 54 lett. a) L. n. 197/2022** – incremento limite ricavi o compensi per accesso (e permanenza) regime forfetario: da 65.000 Euro a **85.000 Euro** (art. 1 co. 54 lett. a, L. n. 190/2014);
- **Art. 1 co. 54 lett. b) L. n. 197/2022** – cessazione immediata (nell’anno stesso) dal regime qualora ricavi o compensi superino **Euro 100.000**. IVA dovuta a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del limite (art. 1 co. 71 L. n. 190/2014);
- **Art. 1 co. 55 – 57 L. n. 190/2017** – imposta sostitutiva **15%** su quota reddito 2023 eccedente rispetto al più elevato del triennio precedente (c.d. «*flat tax incrementale*») – base imponibile su cui applicare sostitutiva non superiore a **Euro 40.000**

- **Decorrenza:** da **01.01.2023**

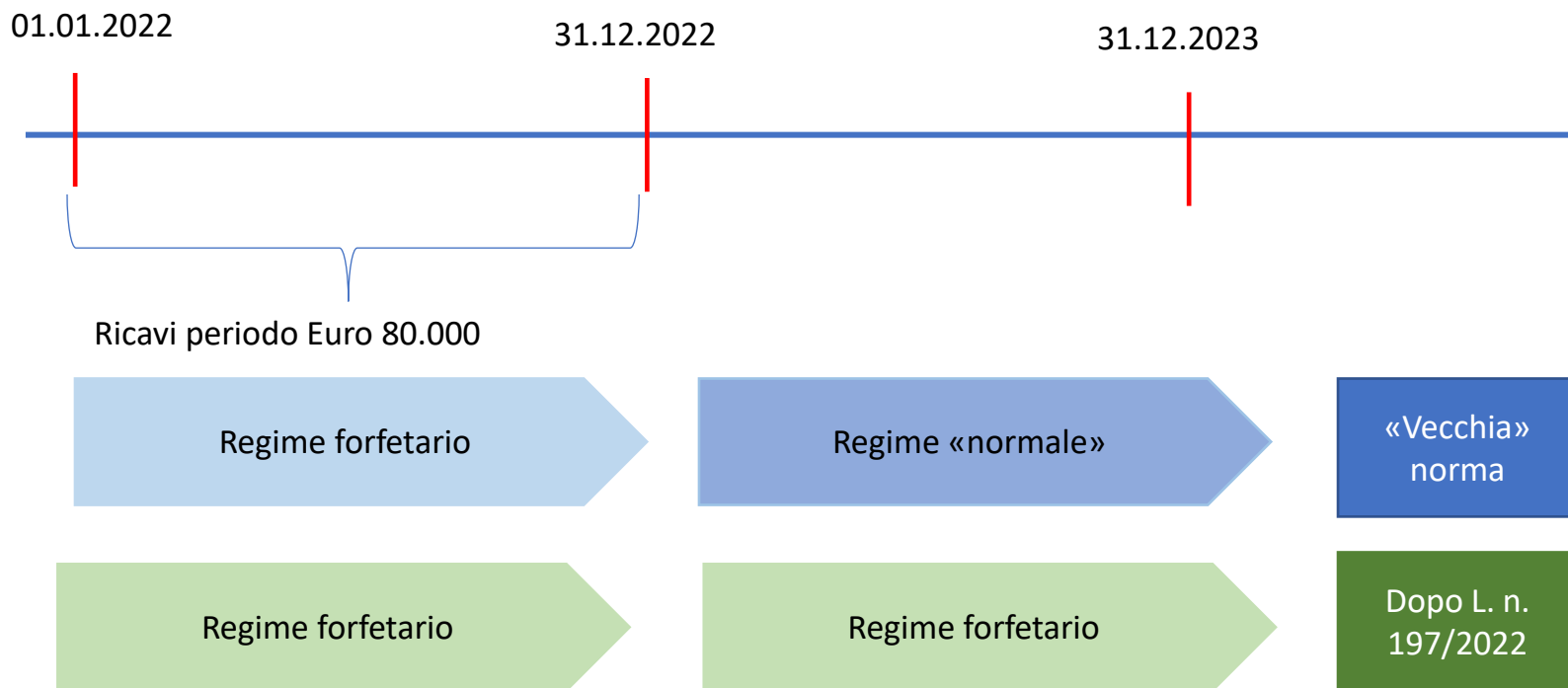
Estensione regime forfettario

Nuove condizioni di accesso al regime (da verificarsi con riferimento a ricavi/compensi 2022)

- Ricavi e compensi non superiori a **Euro 85.000** nel periodo precedente (attenzione ai raggugli temporali)
[richiesta inoltrata alla Commissione Europea il 4.11.2022]
- Sostentimento spese di lavoro per ammontare non complessivamente superiore a Euro 20.000 (invariata)

- Computo ricavi/compensi: art. 54, 57 e 85 Tuir. Da includere la rivalsa 4% gestione separata INPS – non rileva il contributo integrativo dei professionisti (cfr. Ris. n. 109/E del 11.7.1996)
- Non rilevano gli adeguamenti ISA
- Esercizio di più attività (più codici ATECO): sommatoria ricavi/compensi – cfr. art. 1 co. 55 L. n. 190/2014
- Irrilevanza dei compensi occasionali ex art. 67 co. 1 lett. i) e l) Tuir
- Rilevanza dell'addebito imposta di bollo in fattura a cliente (risp. interp. n. 428 del 12.08.2022)
- Irrilevanza contributi COVID (risp. interp. n. 443 del 24.06.2021)
- Irrilevanza indennità maternità (risp. interp. n. 777 del 11.11.2021)

Estensione regime forfetario (un esempio)



Non cambiano le condizioni ostative

Condizioni ostative
▪ Utilizzo regimi speciali IVA e di determinazione forfetaria reddito
▪ Residenza fiscale all'estero (deroga per soggetti che risiedono in stati UE/SEE e che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo)
▪ Possesso di partecipazioni in società di persone, associazioni professionali o imprese familiari (ex art. 5 Tuir)
▪ Possesso di partecipazioni di controllo (diretto o indiretto) in s.r.l. o assoc. in partecip. che esercitano attività economiche riconducibili a quelle svolte individualmente
▪ Esercizio attività prevalentemente nei confronti del datore di lavoro con cui sono intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi di imposta, nonché nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili agli stessi (esclusione: pratica professionale obbligatoria)
▪ Possesso nell'anno precedente di redditi di lavoro dipendente/assimilato eccedente l'importo di Euro 30.000 (la soglia non si verifica se il rapporto di lavoro è cessato)

Fuoriuscita dal regime

- Fuoriuscita «ordinaria» (perdita di uno dei requisiti di accesso o verifica di una condizione ostativa): dall'anno successivo a quello in cui è occorso l'evento
- Fuoriuscita per superamento limite ricavi di Euro 85.000:
 - fino a Euro 100.000 – rientra nella fuoriuscita «ordinaria» (a decorrere dall'anno successivo)
 - Da Euro 100.000,01 – fuoriuscita dall'anno in corso

Fuoriuscita regime forfetario (un esempio)

01.01.2023

31.07.2023

31.12.2023

1° caso

Ricavi/compensi = Euro 101.000

Regime forfetario

Regime «normale»

2° caso

Ricavi/compensi = Euro 95.000

Regime forfetario

Regime
«normale»

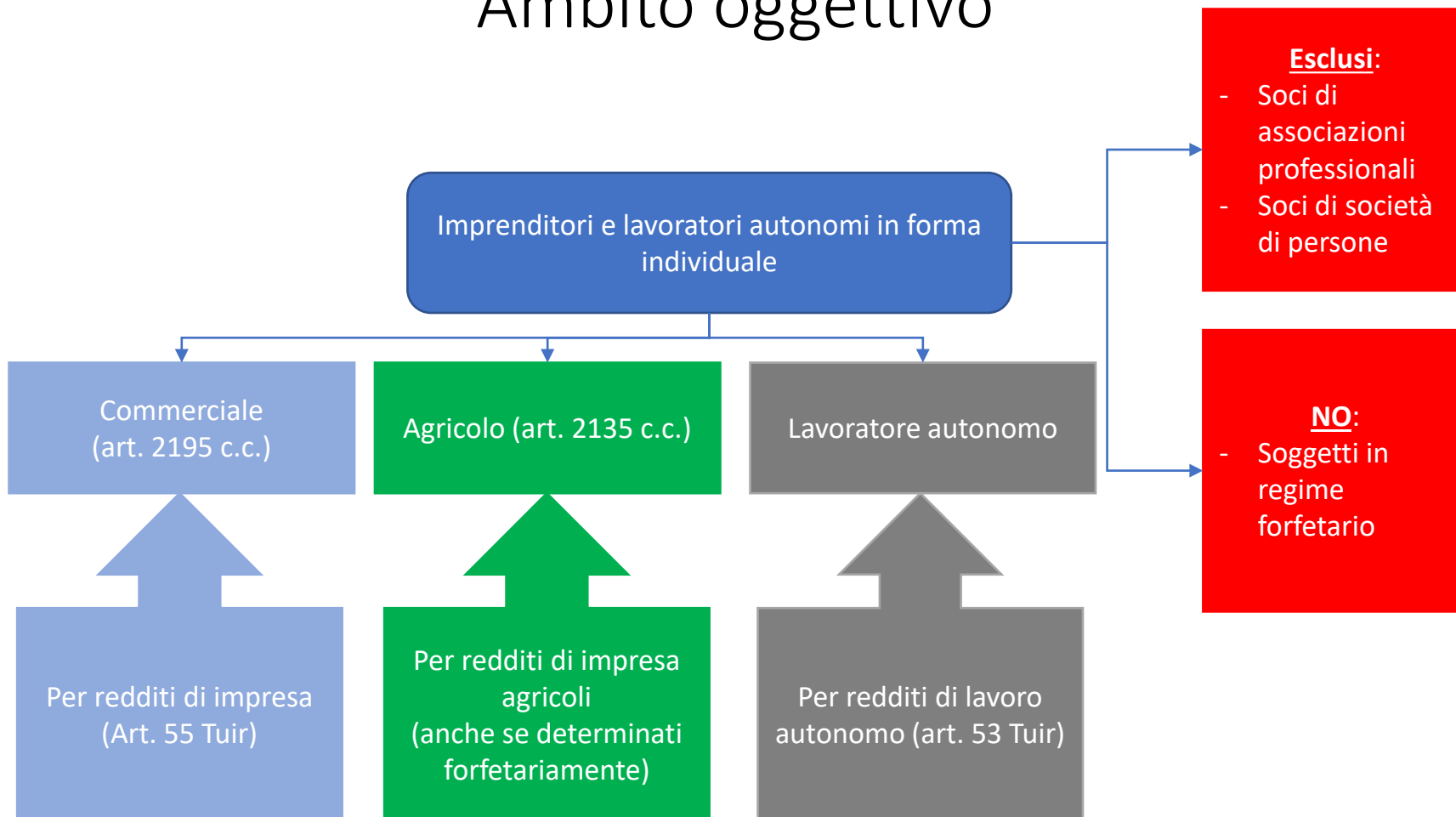
Fuoriuscita in corso d'anno

- **IRPEF:** reddito determinato con modalità ordinarie (Relazione illustrativa)
- Scritture contabili redditi: obblighi da assolvere sin da inizio anno
- **Ritenute:** al superamento limite (conferma attesa)
- **IVA:** applicazione nei modi ordinari «[...] *a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite [...]*» (necessità di identificare univocamente tale momento)
- Adempimenti IVA: ordinari (idem c.s.)
- Detrazione IVA: da medesima decorrenza operazioni ordinarie (attesa conferma)
- **INPS** (se vi è riduzione di aliquota): in attesa di chiarimenti

FLAT TAX INCREMENTALE

- **Sintesi:** applicazione di una imposta fissa (15%) sostitutiva di IRPEF e addizionali, su quota di reddito di impresa o lavoro autonomo 2023 eccedente rispetto al più elevato del triennio precedente (2020 – 2021 – 2022)
- **Norma riferimento:** art. 1 co. 55 – 57 L. n. 197/2022
- **Ambito soggettivo:** «[...] contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario» (co. 55)
- **Misura «a tempo:** solo per redditi 2023

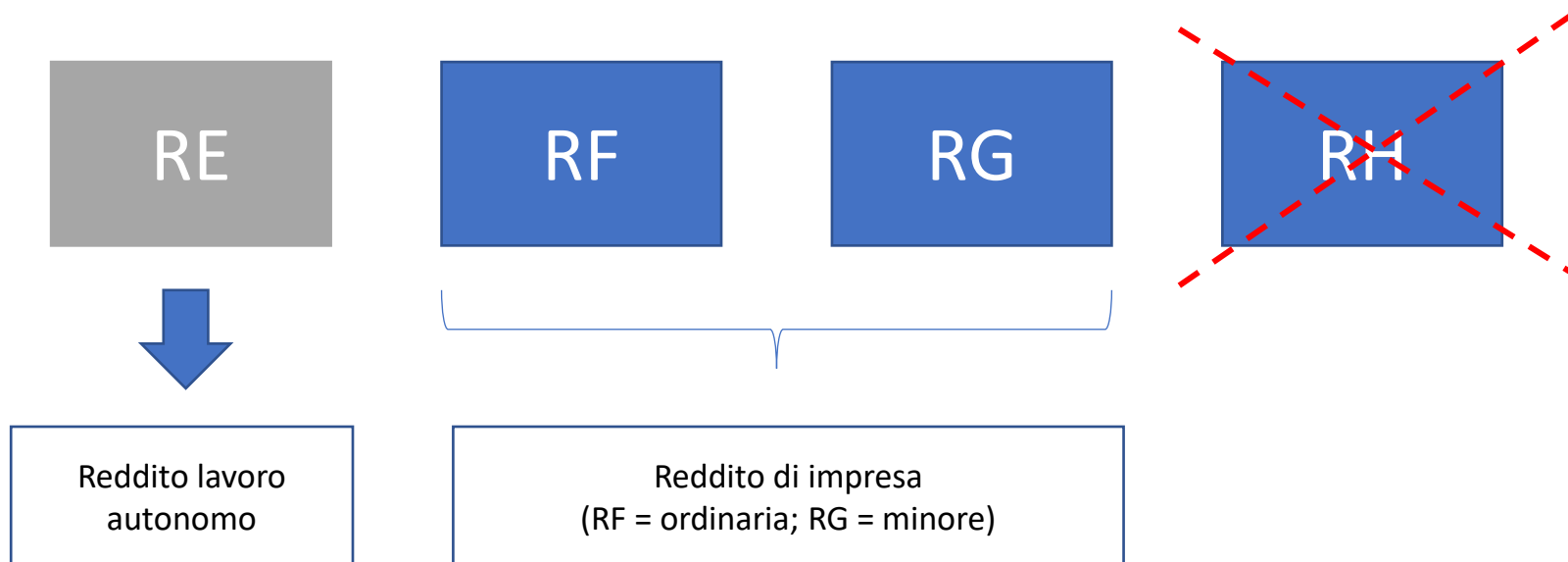
Ambito oggettivo



Ulteriori condizioni

- Irrilevanza del regime contabile e fiscale adottato (eccezione: regime forfetario) e delle modalità di determinazione del reddito
- Irrilevanza dell'ammontare del reddito prodotto

Il reddito di riferimento



Il reddito preso a riferimento

- Eccedenza reddito **di impresa e di lavoro autonomo** 2023 rispetto all'importo più elevato delle medesime fattispecie nel triennio 2020 – 2022
- L'eccedenza – così calcolata – è decurtata di un importo pari al 5% del maggiore reddito 2023
- Tale eccedenza non può – in ogni caso – essere superiore a Euro 40.000 (art. 1 co. 55 L. n. 197/2022)

Limite massimo e franchigia

I° ipotesi:

- Franchigia si calcola su eccedenza reddito 2023 rispetto a quello del triennio 2020 – 2022
- Se eccedenza è maggiore di Euro 40.000, la franchigia va a ridurre l'eccedenza effettiva
- L'agevolazione (imposta sostitutiva 15%) compete fino all'eccedenza di Euro 40.000

II° ipotesi:

- Franchigia si calcola su eccedenza reddito 2023 rispetto a quello del triennio 2020 – 2022
- Se eccedenza è maggiore di Euro 40.000, la franchigia va a ridurre **il limite massimo di Euro 40.000**
- L'agevolazione (imposta sostitutiva 15%) compete fino all'eccedenza come **sopra calcolata**

Ulteriori questioni

- L'applicazione della flat tax incrementale è facoltativa (sussistendo le condizioni richieste)
- La flat tax incrementale è irrilevante ai fini del computo degli acconti per il periodo di imposta 2024 (art. 1 co. 57 L. n. 197/2022)
- Il reddito assoggettato a flat tax incrementale viene conteggiato ai fini della spettanza di deduzioni, detrazioni o benefici di altro titolo, anche di natura non tributaria (art. 1 co. 56 L. n. 197/2022)

Punti da chiarire

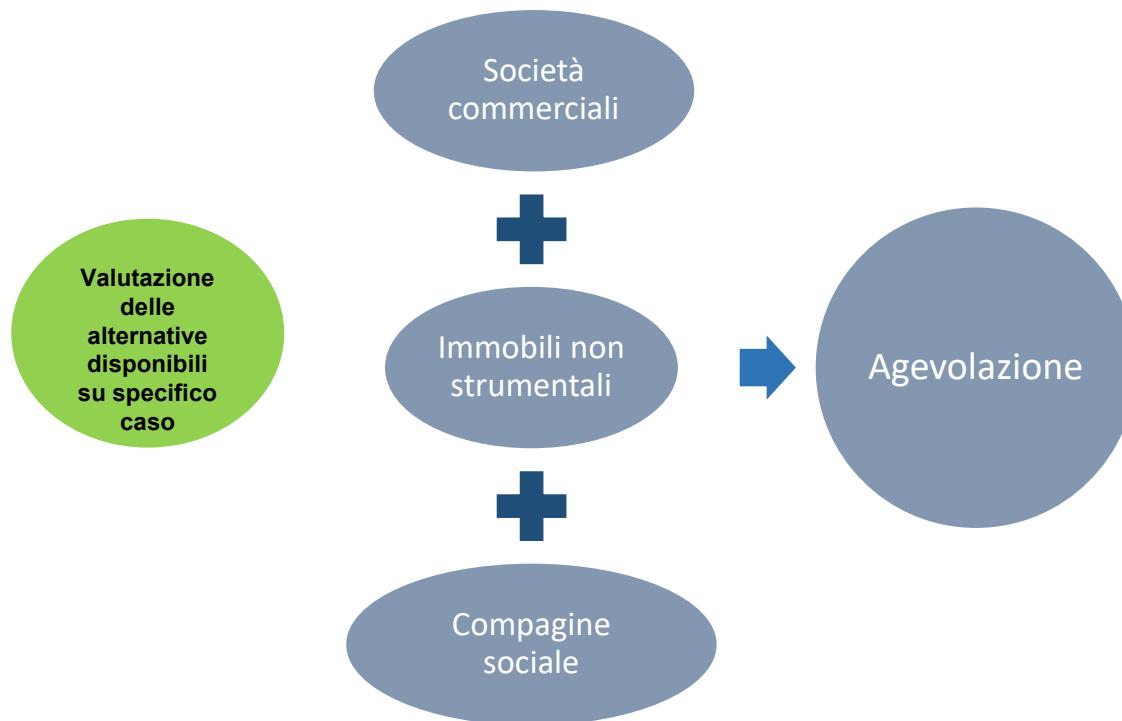
- Insussistenza adozione regime forfetario per tutto il triennio 2020-2022
- Coesistenza di più attività di impresa/lavoro autonomo
- Soggetti che esercitano attività di impresa/lavoro autonomo successivamente rispetto all'01.01.2020
- Le dichiarazioni integrative
- Le verifiche fiscali sui periodi 2020 - 2022

Assegnazione agevolata dei beni ai soci – trasformazione in società semplice

Riferimenti normativi

- Art. 1 co. 100 – 105 L. n. 197/2022 Assegnazione/cessione beni immobili ai soci/trasformazione in società semplice delle società commerciali
- La disciplina in questione richiama in sostanza quella dell'art. 1 co. 115 – 120 della L. n. 208/2015 (quindi, valgono – in quanto compatibili con l'attuale versione delle assegnazioni, anche i chiarimenti a suo tempo forniti con Circ. n. 26 del 01.06.2016 e n. 37 del 16.09.2016
- Non si tratta di provvedimenti di scioglimento agevolato
- Rilevanza degli aspetti civilistici delle operazioni

Tratti comuni dell'agevolazione



Caratteri provvedimenti

- I benefici si applicano per le operazioni effettuate entro il **30.09.2023** (cfr. art. 1 co. 100 L. n. 197/2022)
- Imposta sostitutiva (IRPEF, IRES e IRAP) pari a 8% (10,5% se non operativa per due periodi su tre) su plusvalenze relative all'assegnazione-cessione- trasformazione in società semplice
- Imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione di imposta annullate per effetto di assegnazione o trasformazione
- Per le società di persone, l'imposta sostitutiva è a carico della società stessa
- Versamento imposte sostitutive:
 - Entro il **30.09.2023** per il 60%
 - Entro il **30.11.2023** per il residuo 40%
- Possibilità di assumere il valore catastale in sostituzione del valore normale (**eccezione: cessione agevolata**)
- Reddito in natura del socio assegnatario in misura pari all'ammontare tassato in capo alla società
- Riduzione imposta registro al 50% se è proporzionale (ipotecaria e catastale fisse)
- Nessuna agevolazione per IVA

L'aliquota maggiorata per le società non operative

- Verifica su base triennale (se periodo «solare» 2020-2021-2022)
- Vale per non operatività «tradizionale» (art. 30 L. n. 724/90)
- Ma anche per non operatività da perdita sistematica (abrogata dal 2022 – art. 9 D.L. n. 73/2022)
- Sono considerate operative le società che adottano cause di esclusione o disapplicazione automatica
- Sono considerate operative le società che hanno ricevuto risposta positiva all'interpello
- Sono considerate operative le società che disapplicano (sussistendone i requisiti di sostanza) con indicazione nel dichiarativo (cfr. circ. Ag. Entr. n. 26/2016)

Efficacia operazione

- Circ. Ag. Entr. n. 26 del 01.06.2016: compilazione apposito prospetto dichiarazione
- L'efficacia non è legata al versamento imposte sostitutive: in caso di omesso/insufficiente versamento – differenza recuperata con iscrizione a ruolo (possibile ravvedimento operoso)
- Tuttavia:
 - Se il modello dichiarativo non consente l'indicazione dell'operazione (per es.: adozione di modelli anno precedente per periodi inferiori all'anno che si chiudono anticipatamente rispetto al 31.12) – efficacia riconosciuta se sono rispettati tutti i requisiti delle operazioni e risultano effettuati i versamenti dell'imposta sostitutiva (Ris. n. 54 del 02.05.2017 – importanza del prospetto extra-contabile);
 - Possibilità di remissione in bonis? (vd. interpello n. 443 del 02.09.2022 (per riallineamento/rivalutazione)

Schema riassuntivo

	Società che assegnano	Beni oggetto di assegnazione	Beneficiari
Medesimo ambito delle società non operative	Società personali commerciali	Immobili (terreni e fabbricati) eccetto strumentali per destinazione	Soci che risultano tali alla data del 30.09.2022 in proporzione alla partecipazione detenuta all'atto dell'assegnazione
	Società di capitali		
Equiparate dalla circolare Ag. Entr. n. 26/2016	Società di armamento	Beni mobili iscritti in pubblici registri (di carattere non strumentale)	
	Società di fatto (commerciali)		

Tassatività indicazione del soggetto assegnante

Proporzionalità (deroga di fatto: cessione)

Immobili oggetto di assegnazione/cessione

- Immobili patrimoniali (art. 90 Tuir)
- Immobili «merce» alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa
- Immobili strumentali per natura (B-C-D-E e A/10), purché non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività di impresa
- Immobili strumentali per natura concessi in locazione/comodato o comunque non utilizzati direttamente, possono essere oggetto di assegnazione (circ. min. n. 112/E del 21.05.1999)
- Immobili per le società in liquidazione, atteso che si tratta di beni non utilizzati per finalità imprenditoriali (circ. Ag. Entr. n. 26 del 01.06.2016)
- Impossibilità di assegnare diritti reali parziali sui beni (circ. min. n. 112/E del 1999), salvo il caso in cui il socio assegnatario del diritto, ricongiunga in capo a sé per effetto dell'assegnazione, la piena proprietà (circ. n. 26/2016)
- E' consentita anche l'assegnazione della nuda proprietà ad un socio e ad altro socio l'usufrutto (circ. Ag. Entr. n. 37 del 16.09.2016)
- No terreni agricoli utilizzati per la coltivazione o l'allevamento di animali (circ. n. 26/2016)

Immobili oggetto di assegnazione/cessione

- **Le caratteristiche del bene devono essere valutate all'atto dell'assegnazione** (cfr. circ. min. n. 112/E/1999).
- Impostazione confermata da Agenzia Entrate con circolare n. 26/2016 (comportamento preordinato al legittimo risparmio di imposta).
- Notariato (Studio 22.1.2016 – 20-2016/T): non diretta utilizzazione deve risultare dall'atto di assegnazione o cessione

Beneficiari

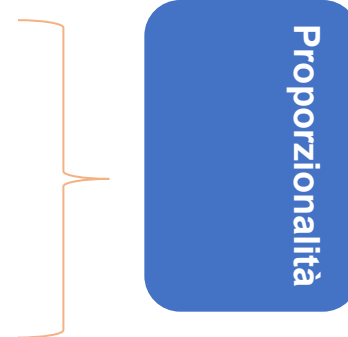
- Soci che risultano tali alla data del 30.09.2022:
 - Libro soci
 - Registro Imprese (trascritta qualifica entro il..)
 - Titolo idoneo a provare la qualità di.. (con data certa)

- o che siano entro il 31.01.2023 in forza di titolo di trasferimento avente data anteriore all'01.10.2022

- Soci:
 - Persone fisiche o giuridiche
 - Irpef/Ires
 - Indipendente da residenza fiscale

Compagnie sociali

- Compagnie al 30.09.2022:
 - A 80%
 - B 20%
- **Compagnie all'atto assegnazione:**
 - A 50% → assegnazione agevolata
 - B 20% → assegnazione agevolata
 - **C 30% → «assegnazione»**



La trasformazione in società semplice

- Da società commerciale a società semplice
- Requisiti **parzialmente** differenti rispetto ad assegnazione/cessione:

Requisito	Descrizione	Note
Società oggetto di trasformazione	Nessuna differenza rispetto ad assegnazione	n/a
Oggetto sociale	Oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni	Es.: società di gestione immobiliari (per individuazione vd. anche Notariato N. 20-2016/T)
Compagine sociale	E' necessario che all'atto della trasformazione agevolata la compagine sociale sia formata dagli stessi soci alla data di riferimento (30.09.2022)	Circ. Min. 112/E/1999 e Circ. Ag. Entr. n. 26/2016

Determinazione plusvalenza

	Assegnazione	Cessione	Trasformazione
Regime agevolato	Valore normale o catastale - VFR	Maggiore tra corrispettivo e valore normale o catastale - VFR	Valore normale o catastale - VFR
Regime ordinario	Valore normale - VFR	Corrispettivo - VFR	Valore normale - VFR

Valore normale e valore catastale

- **Assegnazione/trasformazione agevolata:** al posto del valore normale, valore catastale ex art. 52 co. 4 D.P.R. n. 131/1986
- E' sempre possibile utilizzare un valore intermedio tra il valore normale e il valore catastale
- Se valore normale/catastale è inferiore al vfr – l'assegnazione/trasformazione agevolata esplica i suoi effetti (circ. n. 26/2016)
- Minusvalenze fiscali che si generano per beni-merce o da cessione a titolo oneroso di qualsiasi immobile ammesso, vanno a compensazione delle plusvalenze fiscali su altri beni
- Minusvalenze su assegnazioni immobili strumentali o patrimoniali per le quali non è ammessa la deducibilità nel regime ordinario, non sono ammesse in compensazione
- Per le **cessioni agevolate:** corrispettivo cessione se inferiore al valore normale del bene (art. 9) o in alternativa il valore catastale in misura non inferiore a uno dei due valori

Il valore catastale da prendere a riferimento

Categoria catastale	Rendita catastale con rival. ex art. 52 co. 4 DPR n. 131/1986	Rivalutaz. Art. 1-bis co. 7 e 8 DL n. 168/2004 e art. 2 co. 45 DL n. 262/2006	Coefficiente di moltiplicazione
Terreni agricoli	Rend x 75 x 1,25	x 1,2	112,5
Aree edificabili	Valore normale/corrispettivo		
A (no A/10)	Rend x 100 x 1,05	x 1,2	126
A (prima casa)	Rend x 100 x 1,05	x 1,1	115,5
A/10	Rend x 50 x 1,05	x 1,2	63
B	Rend x 100 x 1,05	x 1,2 x 1,4 (circ.18/2013)	176,4
C (no c/1)	Rend x 100 x 1,05	x 1,2	126
C (no C/1) pertinenza prima casa	Rend x 100 x 1,05	x 1,1	115,5
C/1	Rend x 34 x 1,05	x 1,2	42,84
D	Rend x 50 x 1,05	x 1,2	63
E	Rend x 34 x 1,05	x 1,2	42,84

Il costo fiscalmente riconosciuto

- Alcune precisazioni:
 - riferimento normativo per assegnazione e trasformazione – art. 86 co. 3 Tuir;
 - riferimento normativo per cessione – art. 86 co. 2 Tuir;
 - beni merce a costo non specifico – valutazione con criteri LIFO, FIFO e sim. alla data di assegnazione (circ. min. 112/E del 21.05.1999)
 - rivalutazioni. Verificare se il maggior valore rivalutato può essere considerato come vfr (per es.: rivalutazione ex art. 110 D.L. n. 104/2020 - 01.01.2024 per soggetti «solari»).
 - **ATTENZIONE:** circ. n. 37 del 16.09.2016 se assegnazione/cessione avvengono in periodo di sospensione degli effetti fiscali, ai fini dell'operazione agevolativa è come se vi sia già l'effetto fiscale della rivalutazione. **[ancora valida?]**

Circ. 37/E – 2016 Plus e minus

	Assegnazione		Fiscalità	Note
1.	Immobilizzazioni	Plusvalenza	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)	Transita a c.e. . Incrementa future riserve disponibili
1-bis	Beni-merce	Differenziale +	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)	Transita a c.e. . Incrementa future riserve disponibili
2.	Immobilizzazioni	Minusvalenza	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)	Assume rilevanza ai fini IRAP
2-bis	Beni-merce	Differenziale -	Assume rilevanza	Purché il componente positivo determinato come valore normale art. 9 TUIR
3.	Immobilizzazioni	Plus + Minus	Determinazione plusvalenza	Le minusvalenze non si compensano
3-bis	Beni-merce	Differenz + e -	Determinazione netto	

	Cessione			
1.	Immobilizzazioni	Plusvalenza	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)
1-bis	Beni-merce	Differenziale +	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)	No rilevanza fiscale (cfr. anche circolare 26/E 2016)
2.	Immobilizzazioni	Minusvalenza	Assume rilevanza Ris. 101 27.07.2017	Rilevanza del corrispettivo solo se > a valore normale
2-bis	Beni-merce	Differenziale -	Assume rilevanza Ris. 101 27.07.2017	Rilevanza del corrispettivo solo se > a valore normale
3.	Immobilizzazioni	Plus + Minus	Determinazione plusvalenza netta	
3-bis	Beni-merce	Differenz + e -	Determinazione netto	

Riserve in sospensione

- L'annullamento delle riserve in sospensione d'imposta per effetto dell'assegnazione(*), sconta un'imposta sostitutiva del 13%.
- Per società personali:
 - contabilità ordinaria – imposta sostitutiva grava su società
 - contabilità semplificata – non si applica imposta sostitutiva

(*) Tale questione non si pone per operazioni che non prevedono riduzione riserve (per es.: cessioni) , ancorché agevolate

N.B:

- Non sono considerate in sospensione di imposta le riserve formatesi per rivalutazioni esclusivamente civilistiche
- Non sono soggette a imposta sostitutiva del 13% - le riserve di rivalutazione fiscale già affrancate al 10%\$

Riserve – circ. 37/E 2016

- «il bene assegnato potrebbe fuoriuscire dalla società ad un valore contabile diverso da quello rilevante in sede fiscale, in quanto contabilmente rileva il valore attribuito dal redattore del bilancio, mentre fiscalmente quello normale/catastale. Tenuto conto che le riserve da annullare sono parametrare al valore contabile attribuito al bene fuoriuscito, potrebbe verificarsi che le riserve annullate contabilmente siano di entità diversa da quella del valore normale/catastale del bene preso a riferimento per la determinazione dell'imposta sostitutiva.[...]. Possono essere liberate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile per consentire la fuoriuscita del bene. Il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili»
- **Il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili.**

Riserve – circ. 37/E 2016 - segue

- **Esempio**

- Si supponga una società che intende beneficiare della disciplina in esame e che presenta la

- seguente situazione:

- riserve di utili: 30

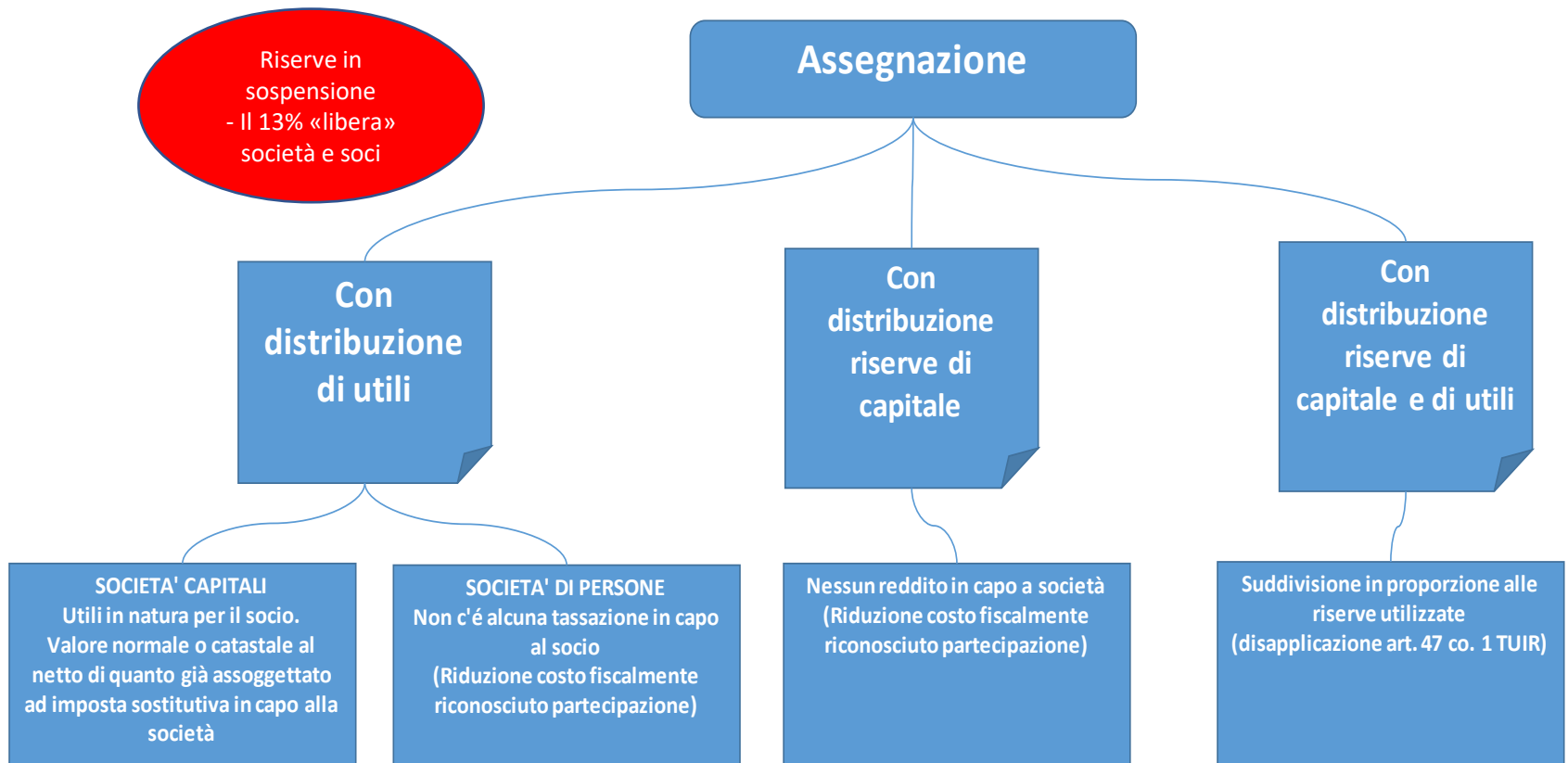
- riserve di capitale: 50

- riserve in sospensione d'imposta: 100

- valore attribuito al bene: 90

- In tal caso, la società deve annullare riserve in misura pari al valore attribuito al bene in sede contabile (90) e a tal fine oltre ad annullare 30 di riserve di utili e 50 di riserve di capitale affranca con il versamento dell'imposta sostitutiva del 13 per cento riserve in sospensione d'imposta di ammontare non superiore a 10. In riferimento al trattamento delle riserve, si ribadisce (cfr. esempi circolare n. 26/E del 2016) che la presunzione di prioritario utilizzo delle riserve di utili prevista dall'articolo 47, comma 1, secondo periodo, del TUIR, è disapplicata, per l'intero importo oggetto di distribuzione in sede contabile e non è limitata alla base imponibile assoggettata ad imposta sostitutiva.

Assegnazioni – tassazione in capo ai soci



Trasformazione in società semplice

- Operazione simile all'assegnazione:
 - posizione fiscale della società – del tutto analoga a quella per assegnazione;
 - posizione fiscale dei soci/partecipazione ([invarianza soggettiva compagine sociale](#))
- La partecipazione va aumentata della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva (art. 1 co. 103 L. n. 197/2022)

Riserve non
ricostituite in
bilancio

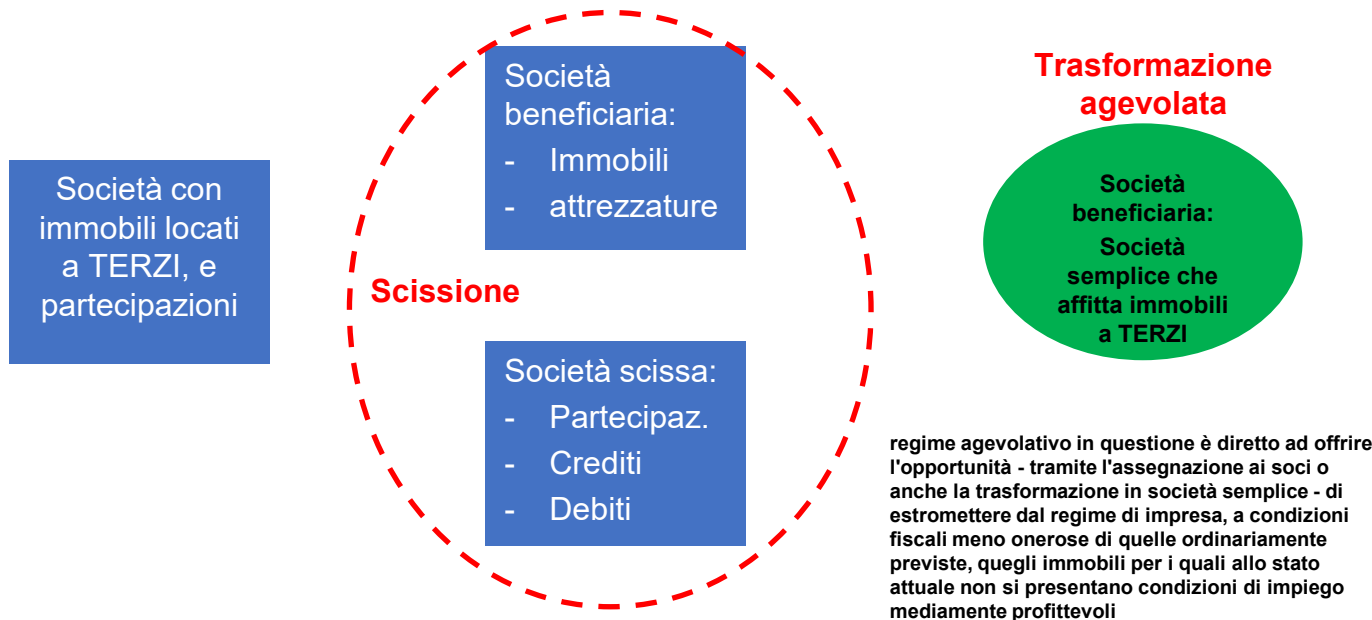
Tema specifico: abuso del diritto e «assegnazioni» agevolate

- Art. 10-bis L. n. 212/2000:
 - ✓ Realizzazione di un vantaggio fiscale indebito costituito da "benefici, anche non immediati, realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario";
 - ✓ l'assenza di "sostanza economica" dell'operazione o delle operazioni poste in essere consistenti in "fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali;
 - ✓ l'essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale.

❑ *valide ragioni extrafiscali non marginali*

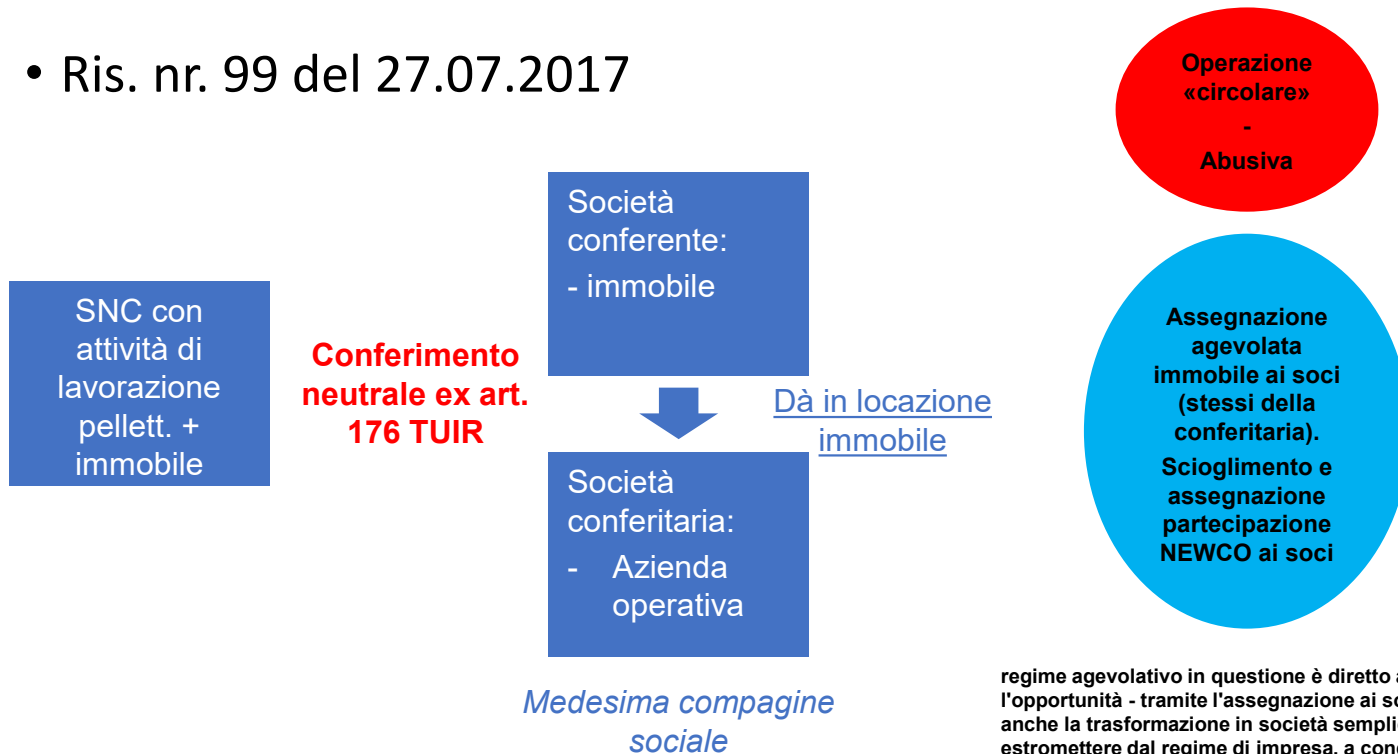
Scissione e successiva trasformazione agevolata in società semplice

- Ris. nr. 101 del 3.11.2016



Conferimento e locazione di immobile

- Ris. nr. 99 del 27.07.2017



regime agevolativo in questione è diretto ad offrire l'opportunità - tramite l'assegnazione ai soci o anche la trasformazione in società semplice - di estromettere dal regime di impresa, a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli

Estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale

Riferimenti normativi

- Art. 1 co. 106 L. n. 197/2022: riapertura estromissione agevolata dei beni immobili strumentali per gli imprenditori individuali
- Nuova finestra temporale 01.01.2023 – 31.05.2023
- Richiamo della previgente disciplina di cui all'art. 1 co. 121 della L. n. 208/2015
- Imposta sostitutiva pari all'8% da applicarsi alla plusvalenza
- Versamento rateale:
 - 60% entro 30.11.2023
 - 40% entro 30.06.2024
- Per la prassi: vd. anche circ. n. 26/2016 – 8/2019
- IVA da assolvere nei modi ordinari

Ambito soggettivo

- Imprenditori individuali (no lavoratori autonomi)
- Irrilevanza del regime contabile adottato
- Essere in attività:
 - sia alla data del 31.10.2022 (data alla quale gli immobili oggetto di estromissione devono risultare posseduti dall'imprenditore)
 - sia alla data del 01.01.2023 (data di effetto dell'estromissione)
- Non costituisce causa ostativa la liquidazione dell'impresa individuale (circ. n. 26/2016)
- Non è ammesso imprenditore individuale che ha concesso in affitto o usufrutto l'unica azienda prima della data a cui si riferiscono gli effetti dell'estromissione (01.01.2023) – (circ. n. 26/2016)
- E' ammesso erede dell'imprenditore deceduto dopo 31.10.2022, a condizione che abbia proseguito l'attività imprenditoriale (circ. n. 26/2016; analogia in caso di donazione)

Ambito oggettivo

- Vale per immobili strumentali (per **natura** o per **destinazione**):
 - posseduti al 31.10.2022 e che a tale data sono strumentali
 - posseduti al 01.01.2023(se tra le due date, l'immobile viene concesso in uso a terzi, si può comunque effettuare estromissione – cfr. circ. n. 26/2016)
- No immobili-merce
- No immobili patrimoniali
- No immobili ad uso promiscuo (circ. n. 26/2016)
- No immobili in leasing (ris. n. 188/2008)
- No immobili **strumentali per destinazione** concessi in locazione (vale impiego diretto nell'espletamento dell'attività – cfr. Cass. n. 6378 del 05.06.1991) [possono rientrarvi come immobili strumentali per natura – **check categoria catastale**]

Iscrizione beni inventario

- Richiesta da art. 65 co. 1 Tuir – iscrizione ex art. 2217 c.c.
- Per imprese minori (art. 66 Tuir), tale iscrizione può essere sostituita con:
 - annotazione su registro cespiti ammortizzabili
 - annotazione su registro IVA acquisti (art. 13 D.P.R. n. 435/2001)
- Solo per immobili strumentali **per destinazione**, si può derogare se acquisiti prima dell'01.01.1992 (cfr. circ. n. 26/2016 a commento della L. n. 413/1991)

Determinazione plusvalenza

Regime ordinario – destinazione a finalità extra-imprenditoriali (art. 58 co. 3 Tuir)

- Valore normale immobile (art. 86 co. 3 Tuir) - vfr

Regime agevolato – destinazione a finalità extra-imprenditoriali

- Valore normale individuato come valore catastale* - vfr

* vd. slide su assegnazioni agevolate per computo dei valori catastali

Perfezionamento

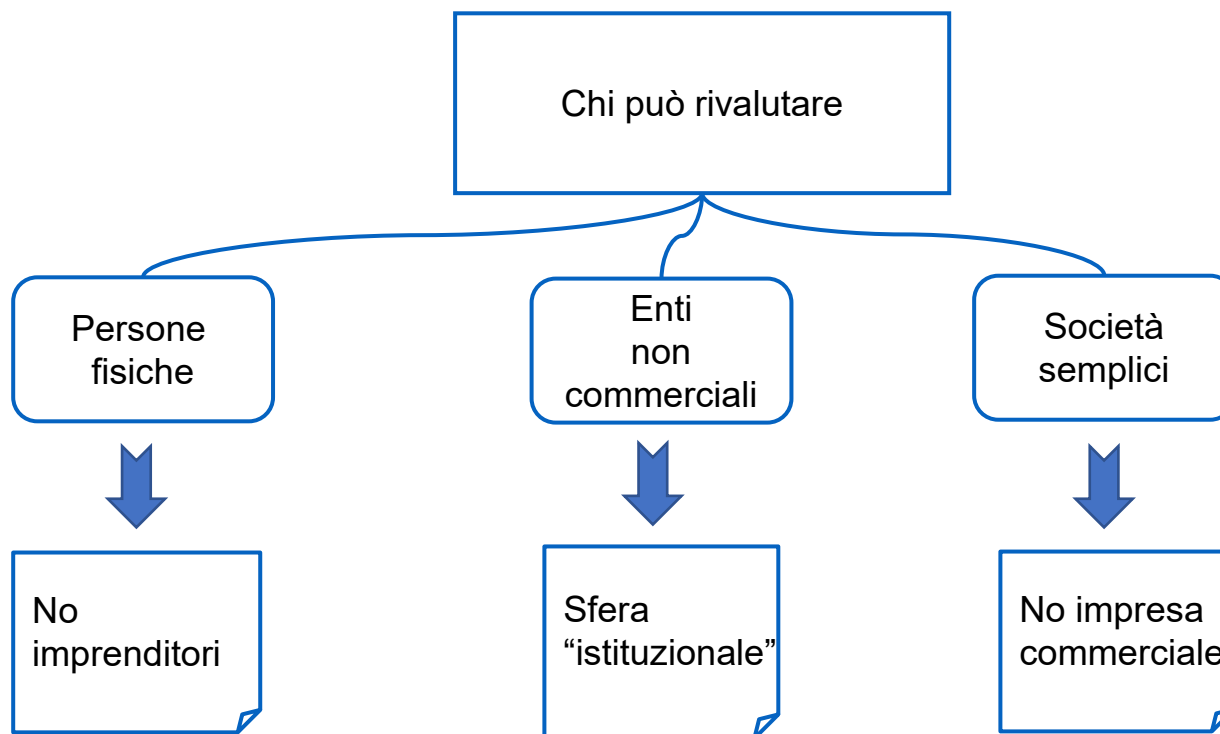
- L'opzione per l'estromissione (che deve essere effettuata entro il 31.05.2023) avviene per **comportamento concludente** (per es.: annotazioni sui registri)
- Gli effetti retroagiscono all' **01.01.2023**
- Perfezionamento dell'opzione: **indicazione in dichiarativo** (circ. n. 26/E 2016)
- Remissione in bonis? Cfr. interpello n. 443/2022?
- Omesso/insufficiente versamento: ravvedimento / iscrizione a ruolo (no decadenza da estromissione agevolata)

Rideterminazione valore partecipazione e terreni

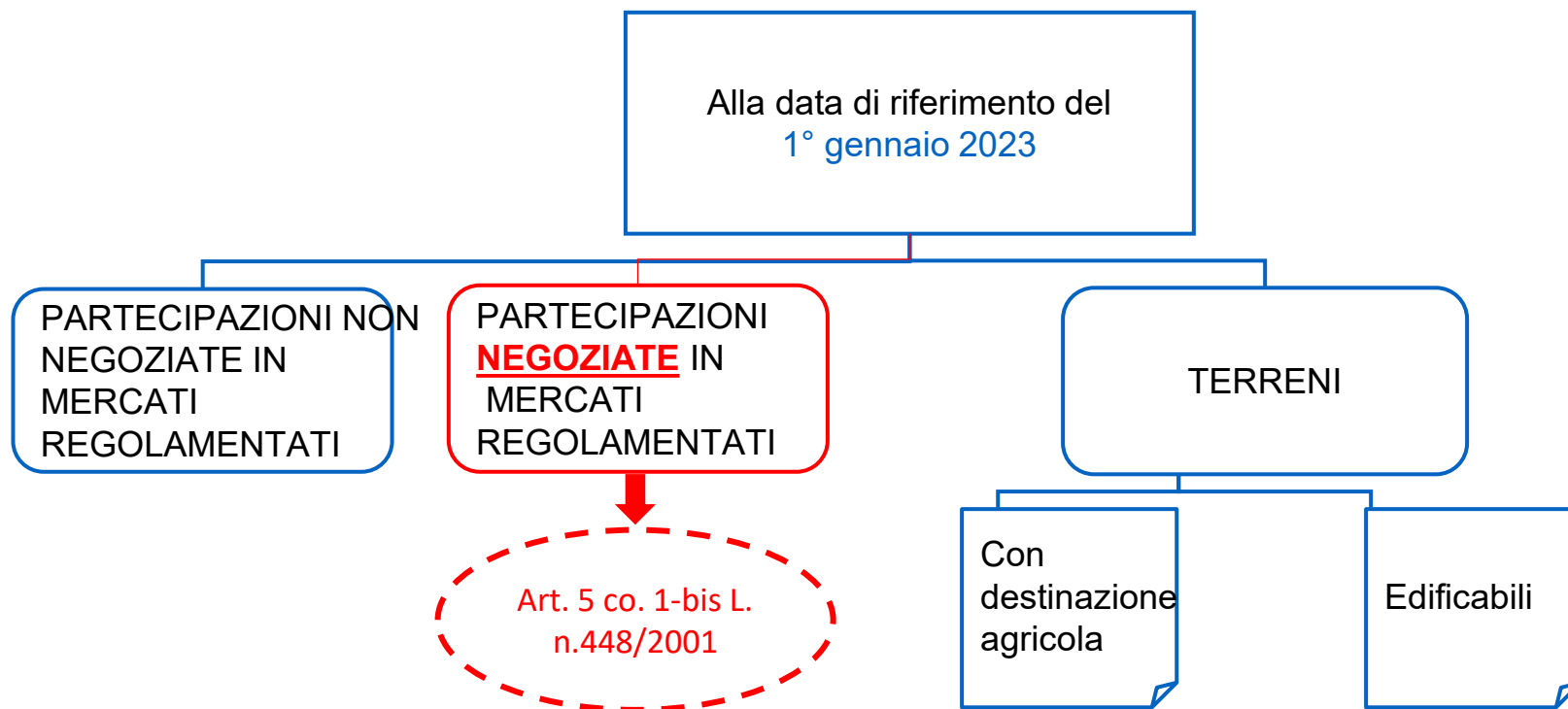
I riferimenti

- Art. 1 co. 107 – 109 L. n. 197/2022:
- Modifica della rubrica dell'articolo 5 della legge 28 dicembre 2001 n. 448: «*Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni ~~non~~ negoziate nei mercati regolamentati*» **Novità (vd. lucidi successivi)**
- Riapertura dei termini per le partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati o sistemi multilaterali di negoziazione e terreni (edificabili e con destinazione agricola) posseduti alla data del **01.01.2023**
- Per i terreni, il riferimento normativo originario è l'art. 7 della L. n. 448/2001

Ambito soggettivo



Beni rivalutabili



Terreni – requisiti (invariati)

Possesso	Al 01.01.2023
Titolo giuridico	Proprietà
	Usufrutto
	Superficie
	Enfiteusi

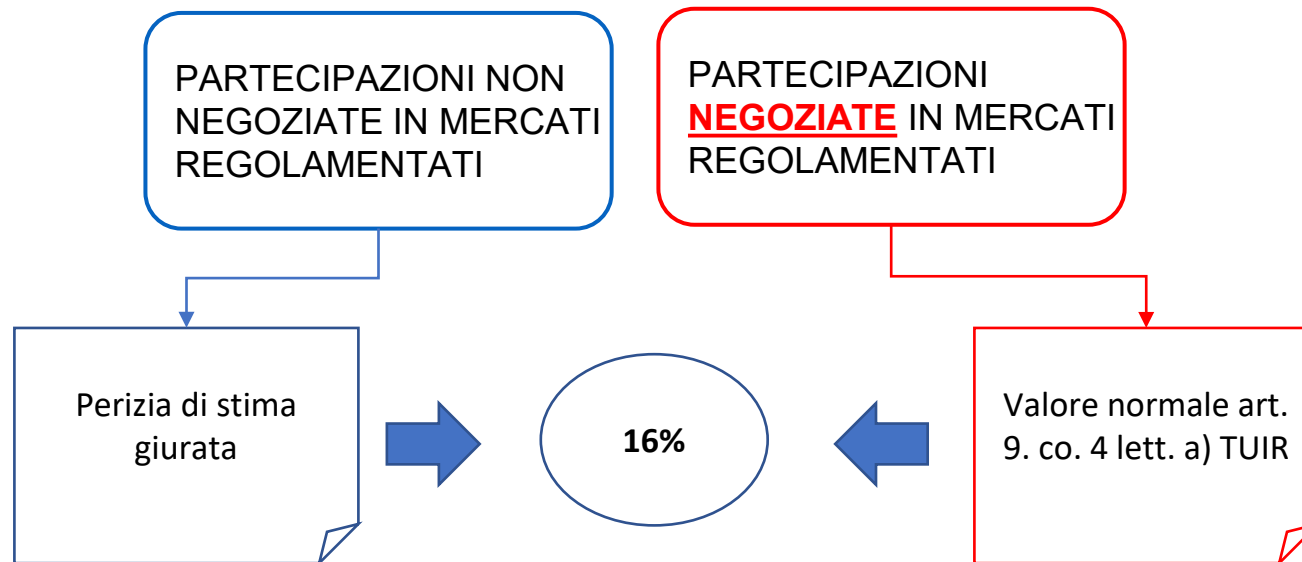
La nozione di mercati regolamentati e sistemi multilaterali di negoziazione

- Riferimento: art. 64-quater co. 1 – 3 del D. Lgs. n. 58/98:
 - Elenco CONSOB
 - Elenco ESMA
(https://registers.esma.europa.eu/publication/searchRegister?core=esma_registers_upreg)
- «mercato regolamentato estero *«ogni altro mercato regolamentato regolarmente funzionante, riconosciuto e aperto al pubblico»*

Capital gains su partecipazioni

- L'opportunità della rideterminazione del valore è per coloro che possono realizzare redditi diversi di natura finanziaria (art. 67 co. 1 lett. c e c-bis del TUIR) a prescindere dal regime di tassazione del *capital gain* prescelto:
 - regime della dichiarazione
 - regime di «risparmio amministrato» (cfr. art. 6 D.lgs. n. 461/97)
 - regime di «risparmio gestito» (cfr. art. 7 D.lgs. n. 461/97)

Basi di calcolo per imposta sostitutiva (partecipazioni)



Rideterminazione valore fiscale partecipazioni **non quotate**

- Al posto del costo d'acquisto (o del valore fiscalmente riconosciuto originario)
- Si prende come base per la determinazione della plusvalenza ex art. 67 co.1 lett. a), b), c), c-bis) TUIR
- Il valore rideterminato (nuovo vfr)
- Il **costo della perizia** può (cfr. circ. 12/E del 2002):
 - essere dedotto dalla società cui le **partecipazioni** si riferiscono (nell'esercizio di redazione e nei quattro successivi)
 - essere portato ad incremento del costo rivalutato delle **partecipazioni** o dei **terreni**

Perizia di stima (partecipazioni **non quotate** e terreni)

- Per rideterminare valore è necessaria perizia di stima giurata (cfr. art. 5 co. 1 L. n. 448/2001), da effettuarsi entro il [15.11.2023](#) (cfr. art. 2 co. 2 D.L. n. 282/2002). La mancanza di perizia giurata non consente il perfezionamento della rideterminazione di valore (cfr. risposta interpello Ag. Entr. n. 153 del 28.12.2018)
- Alla data di riferimento ([1.1.2023](#) – art. 5 co. 4 e art. 7 L. n. 448/2001)
- La relazione giurata deve essere riferita all'intero patrimonio sociale (partecipazioni)
- Soggetti con specifiche competenze (cfr. circ. Ag. Entr. n.15/E del 2002 e n.16/E del 2005 e circ. Ag. Entr. n.47/E 2011 par. 1.2)

Cessione delle partecipazioni **non quotate** prima della redazione della perizia di stima

- Consentita (cfr. circ. Ag. Entr. n. 47 del 5.6.2002 e circ. Ag. Entr. n. 47 del 24.10.2011) purché:
 1. La partecipazione sia posseduta alla data di riferimento (01.01.2023);
 2. Si applichi – per la partecipazione – il regime della dichiarazione
- In caso di regime «amministrato» o «gestito» l’asseverazione della perizia deve avvenire prima della cessione della partecipazione: finalità di fornire all’intermediario i dati per la corretta determinazione della plusvalenza o minusvalenza (cfr. circ. Ag. Entr. n. 81 del 6.11.2002 e risposta interpello n. 153 del 28.12.2018).

Cessione **terreni**

prima della redazione perizia di stima

- non era possibile perché il valore periziato doveva essere indicato nell'atto di cessione del terreno (cfr. circ. Ag. Entr. n. 9/E del 2002 e n. 47/E del 2011; in senso difforme vd. Cass. sent. n.30729 del 30/12/2011)
- poi ris. Ag. Entrate n. 53 del 27/05/2015 consente asseverazione perizia successivamente a compravendita terreno

Cessione **terreni** a valore inferiore a quello di perizia

- Art. 7 co. 6 L. n. 448/2001...il valore di perizia... «[...] *costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastale*»
- Cass. SS.UU. n. 2321 e n. 2322 del 31.01.2020: la cessione di un terreno con indicazione in atto di un corrispettivo inferiore al valore di perizia, non fa decadere dai benefici della rivalutazione operata
- Impostazione recepita – ora – anche da Agenzia delle Entrate con circolare n. 1 del 22.01.2021.

Casi particolari di rideterminazione valore (partecipazioni)

Descrizione	Note	Riferimento
Partecipazioni in società semplici	Ammessa	n.a.
Partecipazioni in società di fatto	Ammessa	Circ. Ag. Entr. n. 47 del 18.06.2008
Acquisti partecipazioni per successione o donazione dopo data 01.01.2023	Non ammessa	Circ. Ag. Entr. n. 81 Del 6.11.2002 e n. 27 del 9.5.2003
Aumento gratuito c.s. dopo 01.01.2023	Ammessa	Art. 68 co. 6 TUIR e Assonime n, 39 del 27.5.2002
Aumento c.s. a pagamento per acquisto diritti opzione nuovi investitori dopo 01.01.2023	Non ammessa	Assonime n, 39 del 27.5.2002
Aumento c.s. a pagamento per acquisto diritti opzione vecchi investitori dopo 01.01.2023	Dubbio	Assonime n, 39 del 27.5.2002 (in senso affermativo Circ. Min. n. 16 del 10.5.1985 e n.73 del 27.5.94)
Conversione obbligazioni convertibili	Ammessa se data conversione anteriore 01.01.2023	Circ. Min. n. 16 del 10.5.1985 e n. 14/E del 11.4.1991

Rideterminazione valore partecipazioni **quotate**

- Per essere tali, le partecipazioni devono essere quotate alla data di riferimento (01.01.2023) – cfr. anche Circ. Ag. Entr. n. 12 del 31.1.2002 (ciò vale anche in caso di revoca della negoziazione in mercati regolamentati)
- No perizia di stima asseverata
- Adozione del criterio previsto dall'art. 9 co. 4 lett. a) TUIR: media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese **di dicembre 2022**
- Risparmio amministrato: è consentita la rivalutazione per masse? Parrebbe di no (rideterminazione analitica)

Rivalutazioni parziali e criteri di determinazione

- La partecipazione rivalutata si considera acquisita alla data di riferimento della perizia di stima (01.01.2023)
- Nel caso di rivalutazione parziale, in applicazione del criterio LIFO e in mancanza di acquisizioni successive rispetto all'01.01.2023, si considera ceduta per prima la porzione di partecipazione oggetto di rivalutazione
- Nel caso di «risparmio amministrato» o «risparmio gestito», la regola di cui sopra non si applica (non si applica il criterio LIFO) per cui (circ. n. 81 del 6.11.2002):
 - l'intermediario deve tenere apposita evidenza della quota di partecipazione per la quale si è proceduto alla rideterminazione del valore;
 - successivi acquisti di partecipazione della medesima categoria omogenea sono rilevanti ai fini della determinazione del costo della quota di partecipazione il cui valore non è stato rideterminato

Rivalutazioni parziali e criteri di determinazione/segue

- Inoltre (cfr. ris. n. 372 del 26.11.2002):
 - per le partecipazioni con costo non rideterminato, rimane l'attribuzione di valore operata dall'intermediario prima della rideterminazione parziale del costo delle partecipazioni, fino a quando non siano acquisite altre partecipazioni
 - le successive acquisizioni di titoli con medesime caratteristiche comportano un aggiornamento del costo medio
 - l'intermediario deve tenere distinta nota delle quote rideterminate, al fine di non considerare eventuali minusvalenze derivanti dalla cessione di tali partecipazioni (vd. anche in generale art. 5 co. 6 L. n. 448/2001)

Versamento imposta sostitutiva

- Entro il 15.11.2023
- In unica soluzione o versamento rateale
- Max 3 rate di pari importo (seconda e terza rata interessi annui 3%)
 - I) 15.11.2023;
 - II) 15.11.2024;
 - III) 15.11.2025.
- E' ammessa la compensazione ex art. 17 D.lgs. n. 241/1997 (mod. F24)
- E' consentita la rivalutazione parziale (circ. Ag. Entr. n. 12 del 31.1.2002)

Successive procedure di rideterminazione

➤ Art. 7 co. 2 lett. ee) D.L. n.70/2011:

- coloro che in passato, hanno già usufruito di “*analoghe disposizioni agevolative*” per la rideterminazione del valore di partecipazioni e terreni
 - possono scomputare dall’imposta sostitutiva dovuta “[...] *l’imposta sostitutiva eventualmente già versata in occasione di precedenti procedure di rideterminazione effettuate con riferimento ai medesimi beni*” (circ. Ag. Entr. n. 47/E del 2011)
 - anche qualora la seconda perizia di stima riporti un valore rideterminato inferiore rispetto al precedente
 - non sono tenuti a versare le rate (eventualmente ancora pendenti) di precedenti rideterminazioni
- ❖ Non dovrebbe rilevare il fatto che la medesima partecipazione era/non era negoziata in mercati regolamentati nel corso di precedenti rivalutazioni e oggi abbia cambiato «status»

Successive procedure di rivalutazione/segue

- Caso in cui la prima rivalutazione sia stata fatta dal donante e la successiva dal donatario
- Non è consentito ai donatari di recuperare l'imposta sostitutiva precedentemente corrisposta dal donante (cfr. ris. Ag. Entr. n. 91 del 17.10.2014 e n. 40 del 20.04.2015)

Un esempio

Rate pagate da scomputare

Precedente rivalutazione	Imposta sostitutiva	1° rata 2021	2° rata 2022	3° rata 2023
Partecipazioni A s.r.l.	60	20	20	20

Nuova rivalutazione	Imposta sostitutiva	1° rata 2022	2° rata 2023	3° rata 2024
Partecipazioni A s.r.l.	100	20	20	20

$$100 - 40 = 60$$

Rimborso dell'imposta già pagata

- Art. 7 co. 2 lett. dd)-gg) D.L. n. 70/2011:
 - da richiedere entro il termine di 48 mesi (art. 38 D.P.R. n. 602/1973)
 - a decorrere dalla data di duplicazione del versamento (ovvero dalla data di versamento dell'imposta sostitutiva in unica soluzione o della prima rata relativa all'ultima rivalutazione fatta – cfr. circ. Ag. Entr. n. 47 del 24.10.2011)

Il perfezionamento della rivalutazione

- Perfezionamento se entro il termine previsto si versa (vd. circ. Ag. Entr. n. 35 del 4.8.2004 – n. 47 del 24.10.2011 – n. 1 del 15.2.2013 – n. 20 del 18.5.2016; vd. anche Cass. n.5981 del 12.3.2018):
 - l'intero importo dell'imposta sostitutiva dovuta (no rateazione)
 - la prima delle rate (opzione rateale)
- Ai fini del perfezionamento è irrilevante l'indicazione nel dichiarativo: l'omissione, costituisce violazione con sanzione prevista dall'art. 8 co. 1 D.lgs. n. 471/97 (min. Euro 250 max Euro 2.000)

Black-list – Utili regimi fiscali privilegiati

Riferimenti normativi

- Art. 1 co. 84 L. n. 197/2022: regime di deducibilità costi *black-list*

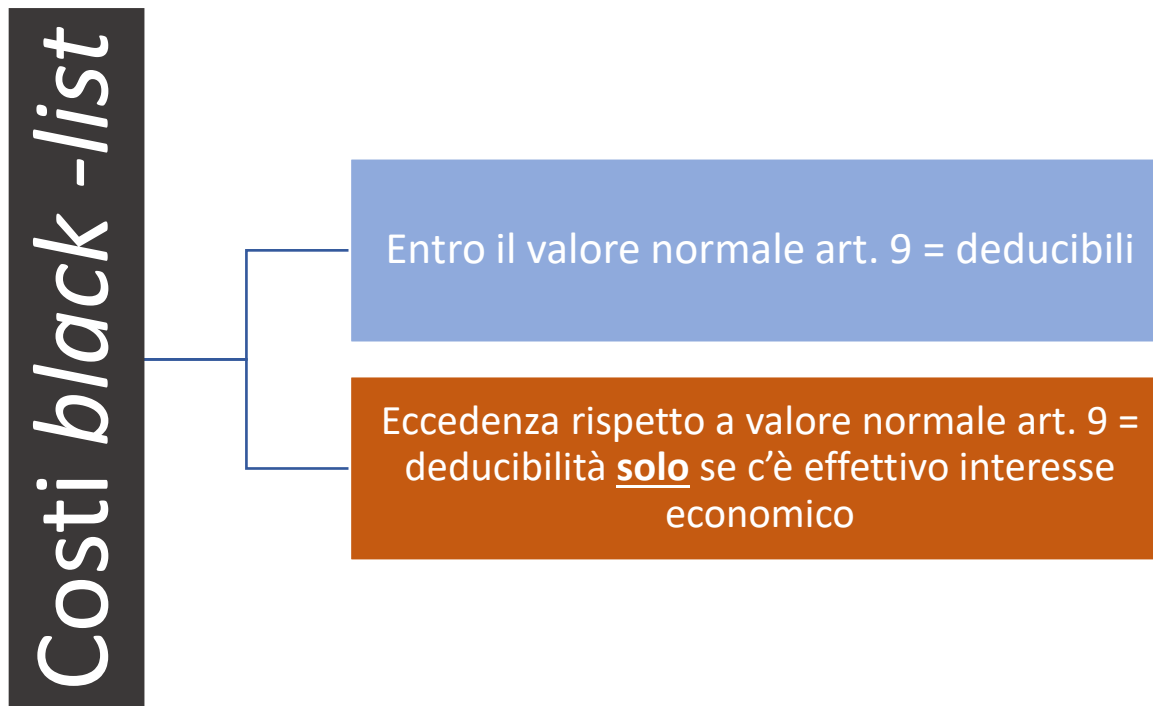
Deducibilità costi *black-list*

- Art. 110 co. 9-bis Tuir: «Le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, *che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese* residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9. Si considerano Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali le giurisdizioni individuate nell'allegato I alla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione europea»
- Art. 110 co. 9-quinquies Tuir: «Le disposizioni dei commi 9-bis e 9-ter si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai *professionisti* domiciliati in Paesi o territori individuati ai sensi dello stesso comma 9-bis ».
- Disposizione analoga a quella introdotta dal D. Lgs. n. 147/2015

Deducibilità costi *black-list*

- Art. 110 co. 9-ter Tuir: «Le disposizioni del comma 9-bis non si applicano quando le imprese residenti in Italia forniscono la prova che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili ai sensi del primo periodo del presente comma e ai sensi del comma 9-bis *sono separatamente indicati nella dichiarazione dei redditi.* L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento d'imposta o di maggiore imposta, deve notificare all'interessato un apposito avviso con il quale è concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove di cui al primo periodo. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, deve darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento. A tale fine, il contribuente può interpellare l'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212»

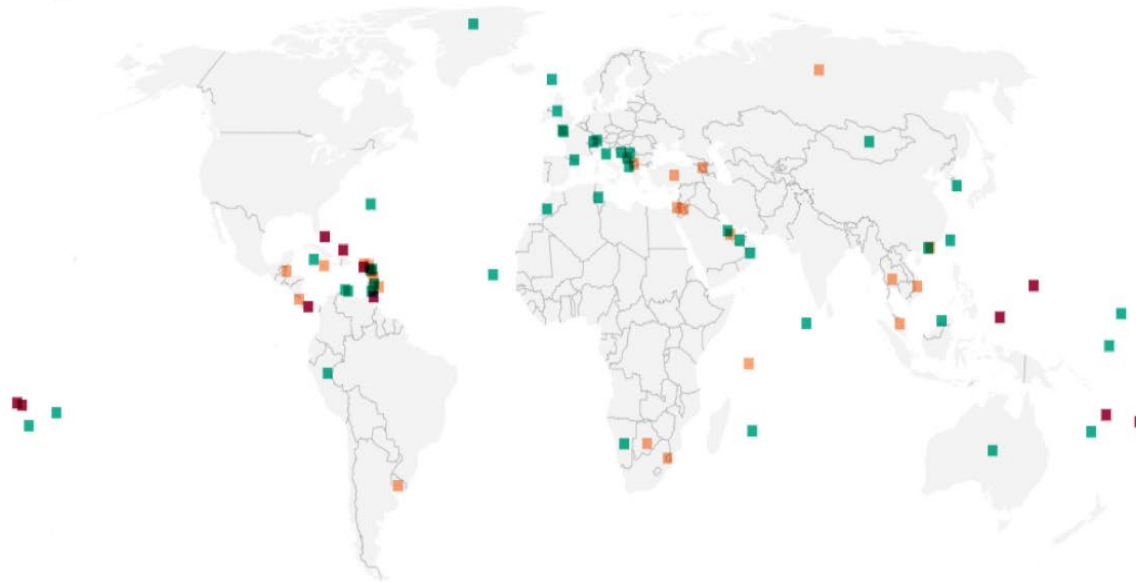
Deducibilità costi *black-list*



Lista giurisdizioni non cooperative

EU promotes tax good governance worldwide

This map reflects the current situation as of October 2022. Any changes in the situation of individual jurisdictions or changes to the methodology will be incorporated at the next revision, foreseen for February 2023.



Cooperates with the EU and has no pending commitments

Cooperates with the EU and has pending commitments

Listed: Does not cooperate with the EU or has not fully met its commitments

The EU list of non-cooperative jurisdictions for tax purposes

The list adopted by the Council on 4 October 2022 is composed of:

- American Samoa
- Anguilla
- Bahamas
- Fiji
- Guam
- Palau
- Panama
- Samoa
- Trinidad and Tobago
- Turks and Caicos Islands
- US Virgin Islands
- Vanuatu

The list becomes official upon publication in the Official Journal.

> Council conclusions, 4 October 2022

<https://www.consilium.europa.eu/it/policies/eu-list-of-non-cooperative-jurisdictions/>

Lista giurisdizioni non cooperative

- Aggiornamento su base semestrale
- In caso di variazioni: da quando rilevano ai fini dell'applicazione delle previsioni sui costi black-list?

Note sul valore normale

- Onere della prova circa il rispetto del criterio art. 9 Tuir: **contribuente** (circ. Ag. Entr. n. 39 del 26.09.2016)
- Possibilità di accedere alla procedura di accordo preventivo per le imprese che aderiscono al regime di adempimento collaborativo (art. 31-ter co. 1 lett. a D.P.R. n. 600/1973)
- Valore normale non prezzo di libera concorrenza (*arm's length principle* OECD)
- Valore normale con riferimento ad alcuni componenti negativi quali ammortamenti, perdite, svalutazioni, minusvalenze (da ricomprendere nella nozione di «spese e altri componenti negativi» secondo quanto chiarito da circ. Ag. Entr. n. 51 del 06.10.2010 e n. 35 del 20.09.2012) – riferimento all'originaria operazione? (vd. circ. Ag. Entr. n. 29/2002; n. 39/2016)

Note sull'effettivo interesse economico (eccedenza rispetto al valore normale)

- **Circ. Ag. Entr. n. 1 del 26.01.2009:** *«valida giustificazione di tipo economico a beneficio della specifica attività imprenditoriale, avendo riguardo sia alla peculiarità del contesto nel quale essa è attuata sia alla praticabilità di soluzioni alternative a quella che vede come controparte dell'operazione un soggetto residente in un Paese a fiscalità privilegiata»*
- **Vd. anche Assonime n. 36 del 05.08.2004:** operazione che risponde a livello generale ed astratto ad una ratio economica

Sanzioni

- Art. 1 co. 85 L. n. 197/2022 – art. 8 co. 3-bis D.Lgs. n. 471/1997; per omessa, incompleta indicazione componenti negativi art. 110 co. 9-ter Tuir:
 - Pari al 10% dell'importo complessivo di spese e componenti negative non indicate nei dichiarativi
 - Minimo Euro 500 – Massimo Euro 50.000
- Se costo è indeducibile, inoltre:
 - Infedele dichiarazione min. 90% - max 180% (art. 1 co. 2 D. Lgs. n. 471/1997)

Rapporti con il regime CFC

- Art. 110 co. 9-quater Tuir: *«Le disposizioni dei commi 9-bis e 9-ter non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile l'articolo 167, concernente disposizioni in materia di imprese estere controllate»*
- La CFC rule trova prioritaria applicazione rispetto alla disciplina dei costi black-list (cfr. circ. n. 39/2016)

Affrancamento utili di partecipate a regime fiscale privilegiato

- Art.- 1 co. 87-95 L. n. 197/2022
- Imposta sostitutiva 9% su utili e riserve di utili (riferimento: art. 44 co. 2 lett. a Tuir) delle partecipate a regime fiscale privilegiato
- Affrancamento opzionale per contribuenti che detengono partecipazioni in **regime di impresa**
- Per utili o riserve di utili non ancora distribuiti alla data di **01.01.2023** che risultano dal bilancio dei soggetti esteri relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al **01.01.2022** (per «solari» = bilancio 2021)
- Con pagamento da effettuarsi entro il 2023
- Decreto MEF entro 01.04.2023

Affrancamento...

Regime ordinario art. 47-bis Tuir

Principio generale:
tassazione integrale

Partecipazioni di
controllo ex art. 167
co. 2 Tuir: livello di tax
effettiva inferiore al
50% di italiano

Partecipazioni non di
controllo: livello di tax
nominale inferiore al
50% di italiano

Non si applica mai a:

- Società UE/SEE con adeguato scambio info
- Società quotate

Deroga:

- Utili non privilegiati incassati in periodo privilegiato (art. 1 co. 1007- 1008 L. n. 205/2017)
- Prioritaria distribuzione di utili non privilegiati

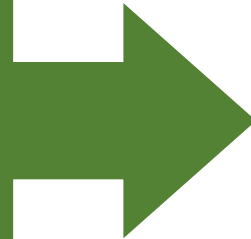
Affrancamento... regime sostitutivo

- Art. 1 co. 91 L. n. 197/2022: versamento imposta sostitutiva in unica soluzione entro il termine per il versamento del saldo imposta sui redditi dovute per il periodo di imposta in corso al 31.12.2022 («solari» = 30.06.2023)
- No compensazione in modello F24: versamento «**effettivo**»
- **Perfezionamento:** indicazione degli utili affrancati nel modello dichiarativo relativo al periodo di imposta in corso al 31.12.2022 (cfr. art. 1 co. 91 L. n. 197/2022)
- **Natura retroattiva opzione:** efficace a decorrere dall'inizio del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022 («solari» = 01.01.2023)

Affrancamento.... regime sostitutivo (segue)

Percipiente	Imposta sostitutiva	Imposta sostitutiva ridotta per rimpatrio dividendi entro il termine di scadenza versamento saldo imposte dovute per il 2023
IRPEF	30%	27%
IRES	9%	6%

In caso di mancato rispetto delle condizioni (art. 1 co. 89 L. n. 197/2022), si è tenuti a versare la differenza di imposta sostitutiva + maggiorazione del 20% + interessi entro 30 gg. dal momento di mancato rispetto condizione



Condizioni:

- Percezione entro il termine di scadenza del versamento saldo imposte redditi per periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022
- Accantonamento – per un periodo **non inferiore** a due esercizi – in specifica riserva di P.N.

Affrancamento...

Altri aspetti

- Opzione: può essere fatta per singola partecipata o per parte degli utili/riserve di una partecipata
- Presunzione di distribuzione prioritaria di utili formati con quelli assoggettati a imposta sostitutiva (art. 1 co. 92 L. n. 197/2022)
- Costo fiscale della partecipazione del soggetto estero: (+) somme assoggettate a imposta sostitutiva (-) utili distribuiti (art. 1 co. 93 L. n. 197/2022) – Minusvalenze indeducibili

Altre novità per imprese

Aumento limiti per adozione contabilità semplificata

No professionisti:
regime
semplificato è
quello naturale
(cfr. art. 3 co. 2
D.P.R. n. 695/96)

Art. 18 D.P.R. n.
600/1973 (ante-
modifiche)

Euro 400.000
Prestazione
servizi

Euro 700.000
Altre attività

Art. 1 co. 276 L.
n. 197/2022

Euro 500.000
Prestazione
servizi

Euro 800.000
Altre attività

Vale anche per
periodicità IVA
(art. 1 co. 11 L. n.
183/2011)

Decorrenza: da **01.01.2023**

[i nuovi limiti vanno verificati sul 2022 per il 2023 – cfr. Circ. Ag. Entr. n.80/2001; Circ. Ag. Entr. n. 11/2017]

Ammortamento fabbricati strumentali per imprese che operano nel commercio di prodotti per consumo al dettaglio

- Art. 1 co. 65 -68 L. n. 197/2022: incremento ammortamento **6%**
- Fabbricati strumentali per destinazione
- A decorrere dal periodo di imposta **in corso al 31.12.2023** (art. 1 co. 69)
- Per i quattro periodi di imposta successivi («solare» = 2023 – 2027)
- La maggiore quota è consentita «[...] *nel rispetto dei principi contabili*» (relazione tecnica Ddl 2023)
- Ratio: *«la norma interviene esclusivamente per incrementare la misura massima della quota annua di ammortamento deducibile fiscalmente»* - tema civilistico e previa imputazione (derivazione rafforzata)

Ammortamento.... Ambito soggettivo

- Art. 1 co. 66 L. n. 197/2022:

-47.11.10 (Ipermercati);

-47.11.20 (Supermercati);

-47.11.30 (Discount di alimentari);

-47.11.40 (Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari);

-47.11.50 (Commercio al dettaglio di prodotti surgelati);

-47.19.10 (Grandi magazzini);

-47.19.20 (Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici);

-47.19.90 (Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari);

-47.21 (Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati);

-47.22 (Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati);

-47.23 (Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati);

-47.24 (Commercio al dettaglio di pane, torte, dolci e confetteria in esercizi specializzati);

-47.25 (Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati);

-47.26 (Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco in esercizi specializzati);

47.29 (Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati).

Credito imposta 4.0 beni strumentali materiali

- Art. 1 co. 423 L. n. 197/2022: proroga del termine «lungo» in caso di prenotazione avvenuta nel 2022

	Effettuazione investimento	Credito
Beni MATERIALI 4.0	01.01.2022 – 31.12.2022	<ul style="list-style-type: none"> • 40% fino a 2,5 mio. Euro • 20% da 2,5 mio Euro fino a 10 mio. Euro • 10% da 10 mio. Euro fino a 20 mio. Euro
	Termine «lungo» 30.09.2023 (vecchio termine 30.06.2023)	
	01.01.2023 – 31.12.2025	<ul style="list-style-type: none"> • 20% fino a 2,5 mio. Euro • 10% da 2,5 mio Euro fino a 10 mio. Euro • 5% da 10 mio. Euro fino a 20 mio. Euro • 5% investimenti PNRR «transizione ecologica tra 10 e 50 mio. Euro

Estensione sospensione ammortamenti

La norma originaria di riferimento

- Art. 60 co. 7-bis a 7-quinquies D.L. 104/2020
- Sospensione facoltativa degli ammortamenti civilistici fino al 100% per immobilizzazioni materiali e immateriali
- La quota di ammortamento non effettuata è imputata al conto economico dell'esercizio successivo (con un effetto «trascinamento» anche per le successive)
- Obbligo di costituzione di una riserva indisponibile di utili per pari ammontare rispetto alle quote di ammortamento non effettuate

Applicazione ai soggetti IRPEF (impresa)

- A prima vista, la norma sembra applicabile solo ai soggetti che redigono il bilancio non utilizzando i principi contabili internazionali (nota integrativa, vincoli a riserva e sim.)
- Tuttavia il co. 7-quinquies, nell'evidenziare il trattamento fiscale riservato agli ammortamenti sospesi, **richiama esplicitamente l'art. 5-bis D.lgs. n. 446/1997**
- Tale articolo riguarda la determinazione della base imponibile IRAP per **società di persone e imprese individuali**

Effetti fiscali

Applicabilità ai soggetti IRPEF

- Il 7-quinquies:
- «Per i soggetti di cui al comma 7-bis, la deduzione della quota di ammortamento di cui al comma 7-ter é **ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti** previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, **a prescindere dall'imputazione al conto economico**»
- Ciò vale anche ai fini della determinazione del valore di produzione netta ai fini IRAP
- Norma comportamento n. 212/2021 Commissione norme comportamento AIDC e interpello n. 607 del 17.09.2021

Le estensioni del provvedimento

- Art. 1 co. 711 L. n. 234/2021 estende il provvedimento anche ai bilanci 2021 (tale disposizione faceva riferimento solo a coloro che non avevano effettuato il 100% dell'ammortamento annuo nel 2020)
- Art. 3 co. 5-quinquiesdecies D.L. n. 228/2021, inserito in sede di conversione nella L. n. 15/2022 ha eliminato la limitazione relativa all'effettuazione di sospensione ammortamenti nell'esercizio precedente
- Art. 5-bis D.L. n. 4/2022 estensione della sospensione per il 2021 e 2022
- **Art. 3 co. 8 D.L. n. 198/2022 estensione della sospensione al 2023**

Rinvio copertura perdite Estensione

- Art. 3 co. 9 D.L. n. 198/2022
- Si estende alle perdite civilistiche emerse nell'esercizio in corso alla data del 31.12.2022, la previsione dell'art. 6 co. 1 del D.L. n. 23/2020
- Sintesi le perdite emerse nel 2022 dovranno essere gestite dall'assemblea chiamata ad approvare il bilancio relativo al 2027
- Le perdite 2022 la cui copertura è rinviata in ragione della norma in esame, devono essere indicate distintamente in nota integrativa

Regime fiscale cripto-valute

Imposizione diretta Non imprenditori

- Art. 1 co. 126 L. n. 197/2022 – introduzione art. 67 co. 1 lett. c-sexies
Tuir: «le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attività, comunque denominate, non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta. Ai fini della presente lettera, per “cripto-attività” si intende una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analogica. Non costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra cripto-attività aventi eguali caratteristiche e funzioni»
- Non sono più riconducibili alle lett. c-ter) e c-quater) art. 67

Ripresa da OECD «Crypto-asset reporting framework» (2012) e proposta di regolamento mercato cripto-attività CPM/2020/593

Fattispecie tassabile

- Plusvalenze da:
 - Rimborso
 - Cessione a titolo oneroso
 - Permuta (no tra cripto-valute. Ultimo co. Art. 67 co. 1 lett. c-sexies Tuir)
 - detenzione

Base imponibile

- Art. 1 co. 126 L. n. 197/2022 - art. 68 co. 9-bis Tuir: «Le plusvalenze di cui alla lettera c-sexies) del comma 1 dell'articolo 67 sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito ovvero il valore normale delle crypto-attività permutate e il costo o il valore di acquisto. Le plusvalenze di cui al primo periodo 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 sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate. Nel caso di acquisto per successione, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione. Nel caso di acquisto per donazione si assume come costo il costo del donante. Il costo o valore di acquisto è documentato con elementi certi e precisi a cura del contribuente; in mancanza il costo è pari a zero. I proventi derivanti dalla detenzione di crypto-attività percepiti nel periodo di imposta sono assoggettati a tassazione senza alcuna deduzione»

Regime transitorio 2022 (art. 1 co. 127):
utilizzo in compensazione art. 68 co. 5
Tuir

La relazione illustrativa parla di
compensazioni plus-minus «della
stessa attività»

Imposta

- Imposta sostitutiva 26% (art. 5 co. 2 D.lgs. n. 461/1997)
- Art. 1 co. 128 L. n. 197/2022 ammette opzione per il risparmio amministrato e gestito (art. 6 e 7 D.lgs. n. 461/1997)

Imposizione diretta Impresa

- Art. 1 co. 131 L. n. 197/2022 – art. 110 co.3-bis Tuir: *«In deroga alle norme degli articoli precedenti del presente capo e ai commi da 1 a 1-ter del presente articolo, non concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle crypto-attività alla data di chiusura del periodo di imposta a prescindere dall'imputazione al conto economico»*
- Estensione all'IRAP del criterio di irrilevanza sopra specificato (art. 1 co. 132 L. n. 197/2022)
- Il realizzo è tassato (criteri ordinari – art. 86 e 101 Tuir)

Rideterminazione valore

- Art. 1 co. 133 L. n. 197/2022
- Rideterminazione opzionale del valore cripto-valute possedute alla data del **01.01.2023**
- Imposta sostitutiva del 14%
- *«[...] agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze di cui alla lettera c-sexies) del comma 1 dell'art. 67[...]»;*
ciò significa: **soggetti al di fuori del regime di impresa**

Rideterminazione valore

- Base imponibile: valore normale ex art. 9 Tuir alla data del 01.01.2023
- Dovrebbe essere un riferimento puntuale (no art. 9 co. 4 Tuir)
- Imposta sostitutiva 14%
- Da versare:
 - in unica soluzione entro il 30.06.2023 **oppure**
 - a rate (massimo di tre rate annuali di pari importo, maggiorate di interessi al 3% annuo su rate successive alla prima)
- Art. 1 co. 136 L. n. 197/2022: il valore rivalutato non consente il realizzo di minusvalenze deducibili

Monitoraggio e quadro RW

- Art. 1 co. 129 L. n. 197/2022 – estensione obblighi monitoraggio
- Monitoraggio nei trasferimenti **attraverso intermediari** (sono inclusi i prestatori di servizi di portafoglio digitale) sì, art. 1 co. 1 D.L. n. 167/1990 – per operazioni di importo pari o superiore a Euro 5.000
- Monitoraggio nei trasferimenti attraverso **non residenti** (tra cui inclusi i prestatori di servizi di portafoglio digitale): sì – art. 2 D.L. n. 167/1990
- **Quadro RW**. Modifica dell’art. 4 co. 1 D.L. n. 167/1990 : inclusione tra le attività finanziarie oggetto di monitoraggio delle crypto-attività (coerente con risposta interpello n. 788/2021)
- Vd. anche risposte n. 433 del 24.08.2022 e n. 437 del 26.08.2022: *wallet* non detenuto da intermediario residente
- IVAFE e imposta di bollo

Regolarizzazione

- Art. 1 co. 140 L. n. 197/2022
- Ambito soggettivo: soggetti di cui all'art. 4 co. 1 D.L. n. 167/1990 (obbligo di monitoraggio fiscale)
- Presupposto della regolarizzazione: omessa indicazione delle cripto-attività detenute entro il 31.12.2021 nel quadro RW e omessa indicazione nella dichiarazione redditi
- Istanza di emersione: provvedimento Agenzia Entrate (art. 1 co. 141 L: n. 197/2022)
- Costo regolarizzazione (art. 1 co. 139 e 140 L. n. 197/2022): RW = 0,5% annuo + redditi = 3,5% annuo
- Regolarizzazione anche per coloro che hanno omesso il dichiarativo?
- Effetti (art. 1 co. 142 L. n. 197/2022): eliminazione violazioni reddituali e sul monitoraggio; «*ferma restando la dimostrazione della liceità della provenienza delle somme investite*»

LE NORME SULLA C.D. TREGUA FISCALE



di Duilio Liburdi



La tregua fiscale

1. **Riduzione delle sanzioni sugli avvisi bonari e nuova rateazione (cc. 153-159)**
2. **Sanatoria irregolarità formali (cc. 166- 173)**
3. **Ravvedimento speciale (cc. 174 – 178)**
4. **Definizione speciale atti di adesione ed acquiescenza (cc. 179- 185)**
5. **Chiusura liti pendenti (cc. 186-205)**
6. **Conciliazione agevolata (cc. 206 – 212)**
7. **Rinuncia agevolata ai giudizi di Cassazione (cc. 213- 218)**
8. **Remissione in termini rate non pagate istituti deflattivi (219- 221)**
9. **Stralcio ruoli 1.000,00 euro (cc. 222 – 230)**
10. **Rottamazione debiti fiscali (cc. 231- 253)**

Avvisi bonari

1. Le disposizioni di legge riguardano soltanto le comunicazioni di liquidazione 36 bis dpr 600/73 e 54 bis dpr 633/72. Non vi rientrano le comunicazioni da controllo formale 36 ter (vedi ravvedimento speciale)
2. Avvisi bonari che al 1 gennaio 2023 avevano un termine di 30 giorni per il pagamento ancora aperto e riguardanti i periodi di imposta in corso al 31.12.2019, 2020 e 2021 ovvero recapitati successivamente
3. Per questi avvisi la sanzione dovuta è del 3% in luogo del 10%

Avvisi bonari

- 1. La medesima riduzione delle sanzioni si applica per tutti quegli avvisi bonari i cui piani di rateazione sono in corso al 1 gennaio 2023 indipendentemente dal periodo di imposta interessato. La relazione di accompagnamento al DDL afferma che alla medesima data non deve essere intervenuta decadenza. Significa che una rata deve essere stata versata entro il termine di pagamento della rata successiva. Letteralmente, invece, la norma afferma il principio di una rateazione in corso**
- 2. La norma afferma la debenza della sanzione senza alcuna riduzione sulle imposte non versate o versate in ritardo**
- 3. Si afferma anche che le somme versate sino a concorrenza dei debiti definibili, anche anteriormente alla definizione restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili**

Avvisi bonari

- 1. Viene modificato l'articolo 3 bis del dlgs 462 del 1997 e si afferma che i piani di rateazione sono in 20 rate indipendentemente dall'importo dovuto**
- 2. Questo, letteralmente, dovrebbe valere anche per le comunicazioni di irregolarità ex art. 36 ter e, comunque, come norma a regime indipendentemente dal periodo di imposta contestato con la comunicazione di irregolarità. Sembrerebbe dunque superata la distinzione tra piano di rateazione in otto rate trimestrali per debiti sino a 5 mila euro e 20 rate trimestrali per debiti di importo superiore a 5 mila euro**

Avvisi bonari

- 1. Restano ferme le disposizioni contenute nell'articolo 15 ter del DPR n. 602 del 1972 sia in termini di decadenza che come riammissione in termini che come disposizione a regime rispetto alle nuove previsioni di legge. Viene prorogato il termine per la notifica delle cartelle esattoriali nei casi di decadenza dalle nuove disposizioni**
- 2. Operatività della nuova disposizione in relazione alle precedenti comunicazioni di irregolarità e funzionalità ADE**
- 3. Corretta applicazione del principio di riduzione delle sanzioni nella misura del 3 per cento quando l'importo a titolo di sanzioni è stato correttamente già corrisposto nella precedente misura del 10 per cento**
- 4. Problema della decadenza intervenuta medio tempore: in questo caso non si rientrerebbe nemmeno nell'ulteriore ipotesi prevista dalla legge n. 197/2022 perché riguarda istituti deflattivi**

Sanatoria irregolarità formali

1. **Violazioni che non rilevano sulla determinazione della base imponibile e sui pagamenti ai fini delle II.DD., IVA ed IRAP e che sono state commesse sino al 31 ottobre 2022**
2. **Possibilità di regolarizzazione entro il 31 marzo 2023 (od in due rate 2023 / 2024) con il pagamento di 200 euro**
3. **Perfezionamento della sanatoria che con la rimozione della violazione**
4. **Esclusione dalla regolarizzazione gli atti di contestazione od irrogazione delle sanzioni che sono stati emessi nell'ambito della VD**
5. **Non rientra nell'ambito della sanatoria la violazione delle disposizioni relative al quadro RW e dunque non possono emergere le attività finanziarie e patrimoniali detenute all'estero**
6. **Violazioni rilevate in un PVC con termini per l'irrogazione delle sanzioni prorogati di un biennio**
7. **Esclusi gli atti che sono divenuti definitivi alla data del 1 gennaio 2023**

Sanatoria irregolarità formali

1. **Precedente disposizione è quella contenuta nel DL 119 del 2018 e dunque possono essere assunti i chiarimenti contenuti nella circolare ADE n. 11/2019**
2. **In linea di principio, seguendo le indicazioni del documento di prassi dovrebbero rientrare**
 - **Violazioni sui modelli Intra**
 - **Violazioni scritture contabili**
 - **Tardiva trasmissione dichiarazioni da parte degli intermediari**
 - **Irregolarità intermediari finanziari**
 - **Omessa o tardiva comunicazione dati tessera sanitaria**
 - **Obblighi inerenti alla documentazione o registrazione delle operazioni non imponibili, esenti o non soggette IVA se la violazione non rileva nemmeno ai fini reddituali**
 - **Irregolare applicazione regime RC**

Sanatoria irregolarità formali

Secondo il documento di prassi del 2019, tra le violazioni comunque non sanabili rientrano :

- **Omessa presentazione modello F24 con saldo zero**
- **Acquisto di beni e servizi senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare**
- **Omessa presentazione dichiarazioni**
- **Omessa presentazione modello studi di settore ed ISA ovvero dichiarazione di cause di inapplicabilità od esclusione che non sussistono**
- **Indicazione di componenti negativi indeducibili per fatture relative ad operazioni inesistenti**
- **Fattispecie che rientrano nell'ambito della remissione in bonis**
- **Omessa od irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche IVA quando vi è incidenza sul tributo**
- **Violazioni legate al visto di conformità**

Sanatoria irregolarità formali

- 1. La sanzione ordinariamente irrogabile per le violazioni formali è di 250 euro riducibile mediante ravvedimento operoso : quindi solo nel caso di più violazioni formali per ogni periodo di imposta la sanatoria appare conveniente**
- 2. La sanzione per violazione formale viene assorbita, solitamente, nelle ipotesi di dichiarazione infedele (valutazione effetti secondo la legge n. 197/2022 in relazione al ravvedimento speciale)**
- 3. Di fatto appare una sanatoria per la quale l'interesse non è enorme**

Ravvedimento speciale

1. **Periodi di imposta ancora accertabili ed in relazione a dichiarazioni validamente presentate : l'ultimo periodo di imposta menzionato nella norma (in termini di dichiarazione) è quello in corso al 31 dicembre 2021**
2. **Le violazioni sanabili sono quelle diverse da quelle definibili in base alla sanatoria per le violazioni formali ed alla definizione degli avvisi bonari**
3. **Sono dovute le imposte, gli interessi e le sanzioni nella misura di 1/18 del minimo edittale**
4. **Versamento da effettuare entro il 31 marzo 2023 od in otto rate trimestrali di pari importo con interessi del 2% annuo**
5. **La sanatoria è consentita se, alla data di versamento, non sono state contestate violazioni con atto di accertamento, di liquidazione, di recupero, comprese le comunicazioni ex articolo 36 ter dpr 600/73**
6. **Perfezionamento della sanatoria si ha con la prima rata**
7. **Applicabilità delle disposizioni contenute nell'art. 15 ter dpr 602 del 1973**
8. **Inapplicabilità per l'emersione di attività finanziarie o patrimoniali detenute all'estero**

Ravvedimento speciale

1. Dichiarazioni relative ai periodi di imposta ancora accertabili e compreso quello in corso al 31 dicembre 2021 : problematica legata alla «proroga» di 85 giorni ovvero al ravvedimento operoso ordinario in relazione alla scadenza del 30 novembre 2022
2. Violazioni diverse da quelle definibili come avvisi bonari o sanatoria irregolarità formali: posto che naturalmente la specifica contestazione rappresenta una causa ostativa al ravvedimento speciale il tema è se, in astratto, le violazioni rilevabili ai sensi dell'articolo 36 bis del dpr 600 /73 o 54 bis del dpr 633/72 siano sanabili, ove non contestate, con il ravvedimento speciale. La norma fa riferimento alle violazioni dichiarative ma gli omessi, carenti o tardivi versamenti sono legati alla dichiarazione. Il concetto del ravvedimento speciale dovrebbe essere del tutto sovrapponibile all'ordinario ed il richiamo alle violazioni «definibili» dovrebbe essere declinato in termini di causa ostativa

Ravvedimento speciale

3. Le violazioni ex art. 36 ter dpr n. 600/73 sono sanabili unicamente con questa modalità

4. In relazione alle cause ostative, non appaiono esserlo né gli inviti al contraddittorio ex art. 5 ter del dlgs n. 218/1997 e nemmeno i PVC. Il problema è il contenuto degli stessi in merito al ravvedimento speciale ed in relazione al quantum che può /deve essere ravveduto. Nell'ambito del ravvedimento ordinario post PVC vi è la possibilità di selezionare i rilievi che sono da ritenere non difendibili e dunque convenienti ai fini di una sanatoria

5. Posto che non è possibile sanare le violazioni relative al quadro RW (come pure non è possibile intervenire in termini di sanatoria se la dichiarazione originaria è stata omessa), non si ravvisano particolari preclusioni in merito alla possibilità di sanare i redditi esteri derivanti dal possesso di quelle attività che non rientrano nel ravvedimento speciale. Se l'approccio è corretto, la tipologia di ravvedimento si «sdoppia»: ordinario per il quadro RW e «speciale» per i redditi

Ravvedimento speciale

6. Da valutare gli effetti del ravvedimento speciale nell'ottica delle disposizioni di cui al D.Lgs. n. 74/2000 ma il concetto è quello della sanatoria di un debito fiscale

7. Non appare preclusa la possibilità di compensare le somme dovute sulla base del ravvedimento speciale

8. La norma prevede che il mancato pagamento di una rata, in tutto od in parte, entro il termine di versamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione (non appare dunque derivare la decadenza nel «merito» della sanatoria con sanzione ridotta). L'importo ancora dovuto è iscritto a ruolo con la sanzione per omesso versamento e con interessi che decorrono dal 31 marzo 2023. In queste ipotesi la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31.12 del terzo anno successivo a quello di decadenza dalla rateazione. Valgono anche in questo caso le disposizioni contenute nell'articolo 15 ter del DPR n. 602 del 1973

Ravvedimento speciale

9. Poiché è prevista una modalità di rateazione già disciplinata dalla legge, non appare possibile accedere al concetto di «ravvedimento frazionato» se non all'interno dell'arco temporale che la legge disciplina in termini di pagamento rateizzato

10. Si ritengono comunque applicabili le disposizioni contenute nella legge n. 190 del 2014 (cc. 640 e seguenti dell'art. 1) e cioè:

- **i termini per la notifica delle cartelle di pagamento previsti dall'articolo 25, comma 1 lettere a) e b) del dpr 602 del 1973, decorrono dalla presentazione del ravvedimento, limitatamente agli elementi oggetto dell'integrazione;**
- **i termini per l'accertamento decorrono dalla presentazione della dichiarazione integrativa, limitatamente ai soli elementi oggetto dell'integrazione.**

Adesione e acquiescenza speciali

1. **Accertamenti con adesione su atti non impugnati ed ancora impugnabili alla data del 1 gennaio 2023 ovvero notificati entro il 31 marzo 2023 : procedura di adesione può chiudersi con la sanzione ad 1/18 del minimo**
2. **Analoga possibilità per gli inviti al contraddittorio ex art. 5 ter dlgs. n. 218 del 1997**
3. **Analogo arco temporale al fine di procedere ad acquiescenza con sanzioni ad un diciottesimo del minimo entro i termini per proporre ricorso**
4. **Analoghe disposizioni si applicano con riferimento agli atti di recupero**
5. **Il versamento delle somme dovute si può effettuare ratealmente in venti rate trimestrali di pari importo. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali (ora 5%). Non è possibile compensare quanto dovuto**
6. **Non possono essere oggetto di definizione gli atti emessi in relazione alla procedura di VD**

Adesione e acquiescenza speciali

- 1. Non si parla di ipotesi decadenziali ma si ritiene applicabile la disposizione di cui all'articolo 15 ter del DPR n. 602 del 1973**
- 2. Per come è formulata la disposizione di legge, la possibilità delineata riguardava, plausibilmente, tutte le adesioni che erano in corso al 1 gennaio 2023 e che dunque coinvolgevano richieste precedenti**
- 3. La valutazione doveva essere effettuata tenendo conto della possibile alternativa rappresentata dall'impugnativa dell'atto rispetto al quale era stata formulata istanza di accertamento con adesione. La presentazione del ricorso ex art. 6, comma 3, del dlgs n. 218 del 1997 comporta infatti rinuncia all'adesione. L'apertura della fase contenziosa consente infatti di accedere alla definizione delle liti pendenti ovvero alla conciliazione agevolata**
- 4. E' una norma che, in linea di principio, sembra scritta per quello che accade da oggi al 31 marzo 2023**
- 5. Variabile di pagamento sono gli interessi che all'attuale tasso legale pesano nella misura del 5%**

Chiusura liti pendenti

1. **Contenzioso avverso Agenzia delle entrate od Agenzia dogane e monopoli pendente in ogni stato e grado di giudizio alla data del 1 gennaio 2023**
2. **La possibilità di definizione ha il costo del valore della controversia ex art. 12, comma 2, dlgs 546 /1992 : imposta al netto di interessi e sanzioni**
3. **Se il ricorso è stato depositato alla data del 1 gennaio 2023 : 90 per cento del valore della controversia**
4. **Costo della chiusura a seconda del contenuto della decisione esistente (cioè depositata) alla data del 1 gennaio 2023**
 - **Soccombenza ADE primo grado : 40%**
 - **Soccombenza ADE secondo grado : 15%**

Chiusura liti pendenti

1. **Contenzioso avverso Agenzia delle entrate od Agenzia dogane e monopoli pendente in ogni stato e grado di giudizio alla data del 1 gennaio 2023**
2. **La possibilità di definizione ha il costo del valore della controversia ex art. 12, comma 2, dlgs 546 /1992 : imposta al netto di interessi e sanzioni**
3. **Se il ricorso è stato depositato alla data del 1 gennaio 2023 : 90 per cento del valore della controversia**
4. **Costo della chiusura a seconda del contenuto della decisione esistente (cioè depositata) alla data del 1 gennaio 2023**
 - **Soccombenza ADE primo grado : 40%**
 - **Soccombenza ADE secondo grado : 15%**

Chiusura liti pendenti

5. **Soccombenza «reciproca»** : si paga la parte proporzionalmente corrispondente della parte di sentenza favorevole o sfavorevole
6. **Cassazione pendente con doppia soccombenza ADE** : chiusura con il pagamento del 5%
7. **Sanzioni non collegate al tributo (ad esempio controversie su quadro RW)**
 - * 15% del valore in caso di soccombenza ADE nell'ultima pronuncia depositata al 1 gennaio 2023
 - 40% negli altri casi
8. **Sanzioni collegate ai tributi per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni se la chiusura ha riguardato il tributo**
9. **Nozione di lite pendente** : quella nella quale il ricorso è stato notificato alla controparte entro il 1 gennaio 2023 e per le quali alla data di presentazione della domanda non vi è stata pronuncia definitiva. Quindi i momenti rilevanti sono due

Chiusura liti pendenti

- 10. Esclusione dalle liti pendenti delle controversie sulle risorse proprie della UE, Iva all'importazione e recupero aiuti di Stato**
- 11. Presentazione della domanda e pagamento delle somme dovute entro il 30 giugno 2023**
- 12. Se l'importo dovuto supera i 1000,00 euro i pagamenti possono essere effettuati in venti rate trimestrali di pari importo. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali**
- 13. Le somme dovute non possono essere compensate**
- 14. Il perfezionamento si ha con la presentazione della domanda ed il pagamento della prima rata**
- 15. Dalle somme dovute si scomputa quanto versato medio tempore e dunque potrebbe verificarsi il caso di sanatoria senza debenza di somme**

Chiusura liti pendenti

- 16. Effetti sui processi: non sono sospesi a meno che il contribuente non ne faccia richiesta dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata : questa è una richiesta che non vincola il contribuente**
- 17. In caso di richiesta il processo è sospeso sino al 10 luglio 2023 ed entro la medesima data il contribuente ha l'onere di depositare copia della domanda di definizione ed attestazione di versamento. Il processo viene dichiarato estinto e le spese restano a carico di chi le ha anticipate**
- 18. Sospensione dei termini di impugnazione per nove mesi in relazione alle pronunce giurisdizionali che scadono tra il 1 gennaio 2023 ed il 31 luglio 2023**
- 19. Diniego della definizione deve essere notificato entro il 31 luglio 2024 ed è impugnabile entro 60 gg.**
- 20. Perfezionamento della definizione ha effetti anche per il coobbligato**

Chiusura liti pendenti

21. Per le liti pendenti in Cassazione resta ferma la possibilità prevista dalla legge n. 130 del 2022 :

a) Valore della lite sino a 100 mila euro : se l'agenzia delle entrate è risultata interamente soccombente nei due gradi di merito, la chiusura è effettuata con il pagamento del 5% del valore della lite

b) Valore della lite sino a 50 mila euro. In questo caso, se l'agenzia delle entrate è risultata, anche solo parzialmente, soccombente in almeno uno dei due gradi di giudizio, la chiusura è effettuata con il pagamento del 20% del valore della lite. Quindi anche una minima «vittoria» (ad esempio una riduzione di 100 euro dell'imposta fermo restando il limite del valore della lite), consente una chiusura molto agevolata della controversia

c) Domanda e pagamento entro il 16.1.2023. Pagamento in unica soluzione senza possibilità di rateazione

Chiusura liti pendenti

22. Con la legge n. 130/2022 non possono essere definite liti :

*** Indipendentemente dal valore, anche laddove lo stesso sia compreso nei termini di legge (e dunque tra zero e 100 mila euro) laddove il contribuente sia stato completamente soccombente**

*** Liti tra 50.001,00 e 100 mila euro se il contribuente ha vinto anche solo parzialmente in uno dei due gradi giudizio**

*** Liti oltre i 100 mila euro indipendentemente dalla sorte dei gradi di giudizio**

23. Ogni ente territoriale entro il 31.3.2023 può scegliere se applicare la disposizione in materia di liti pendenti

Chiusura liti pendenti: questioni

1. **Procedimenti che possono essere definiti : la norma non parla più come in passato (ed a differenza della conciliazione agevolata) di atti impositivi. Conseguentemente, le ipotesi di definizione possono riguardare sulla base del dettato normativo (pur non confermato dalla relazione di accompagnamento) anche quegli atti di pura riscossione quali le cartelle esattoriali**
2. **Importante il fatto di aver depositato in giudizio il ricorso in primo grado entro il 1 gennaio 2023 : ci si garantisce, comunque, la possibilità di definizione agevolata con il pagamento del 90 % dell'imposta potendo percorrere, in astratto, anche la strada della conciliazione agevolata con possibili ulteriori riduzioni**
3. **Quello che rileva è lo stato dell'arte al 1 gennaio 2023 in termini di decisione depositata : quello che accade dopo non ha alcun effetto in termini di rilevanza sulla chiusura delle liti pendenti**

Chiusura liti pendenti: questioni

4. In ogni caso, è importante il momento di presentazione della domanda perché il riferimento alla nozione di lite pendente è duplice : il 1 gennaio 2023 e la data di presentazione della domanda ove non deve esservi un giudicato. Le ipotesi possibili sono due :

- viene fissata l'udienza e si sta valutando la possibilità di definire la lite : in questo caso vi è la possibilità di chiedere la sospensione del processo con richiesta che non vincola il contribuente**
- possono esservi delle ipotesi in cui le udienze si sono svolte (naturalmente il caso più delicato è quello della Cassazione) prima dell'entrata in vigore della legge. In questa ipotesi si ritiene possibile manifestare la volontà di chiudere la lite posto che la norma è vigente ed i provvedimenti amministrativi attuano le disposizioni normative (che, appunto, sono vigenti)**

Chiusura liti pendenti: questioni

5. Importante novità rispetto al passato perché il processo è dichiarato estinto sostanzialmente in modo immediato e cioè a fronte del deposito, da effettuarsi entro il 10 luglio 2023, della domanda di definizione e della copia dell'attestato di versamento

6. Importante monitorare i diversi momenti della strategia sui procedimenti pendenti alla data del 1 gennaio 2023 :

- Opportunità di chiusura a prescindere da ogni altra valutazione;
- Richiesta di sospensione del procedimento per valutare;
- Richiesta di sospensione e tentativo di conciliazione giudiziale «agevolata»

7. In passato l'Agenzia delle entrate ha sempre affermato che non rileva il motivo per il quale il ricorso è stato presentato e se lo stesso è semplicemente pretestuoso (ad esempio in caso di atto palesemente inammissibile o tardivo). Problematica legata alla impugnativa di atti oggettivamente non impugnabili

Conciliazione agevolata

1. In alternativa alla definizione delle liti pendenti dinanzi alle CGT di primo e secondo grado, entro il 30 giugno 2023 è esperibile un tentativo di conciliazione agevolata
2. In questo caso la norma parla di atti impositivi (concetto non richiamato a fini della chiusura delle liti pendenti)
3. Si applicano le sanzioni nella misura di 1/18 del minimo previsto dalla legge
4. Il versamento delle somme deve essere effettuato entro i 20 giorni successivi alla chiusura dell'accordo. I pagamenti possono essere effettuati in un massimo di 20 rate trimestrali e sulle rate successive sono dovuti gli interessi legali
5. E' esclusa la compensazione
6. In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate si decade dal beneficio e viene effettuata l'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute con la sanzione per omesso versamento pari al 45% (quindi con maggiorazione della metà). Applicabilità dell'art. 15 ter del dpr 602/73
7. Esclusione dalla conciliazione agevolata delle medesime fattispecie escluse dalla definizione delle liti pendenti

Conciliazione agevolata

Norma assolutamente interessante ipotizzando addirittura un precedente passaggio in accertamento con adesione nel quale si intravedeva la possibilità di ottenere delle riduzioni. Ad esempio:

- a) Imposta contestata 10.000,00 euro**
- b) In accertamento con adesione era aperta la «trattativa»**
- c) Al 1 gennaio 2023 si è comunque scelto di presentare e depositare il ricorso in modo tale da avere un «paracadute» di 9.000,00 senza interessi e sanzioni**
- d) Entro il 30 giugno si può tentare un percorso conciliativo sapendo che esiste un tetto massimo oltre il quale non si perde (9.000,00). Se in fase conciliativa la riduzione dovesse attestarsi intorno al 30-40% dell'imposta, l'importo in termini di imposte e sanzioni dovute sarebbe inferiore. L'ulteriore valutazione deve essere effettuata tenendo conto degli interessi sulle maggiori imposte che restano dovute post conciliazione**

Transazione in Cassazione

Per i procedimenti pendenti dinanzi alla Cassazione vi è una terza ipotesi oltre a quelle previste dalla legge 130 del 2022 e dalla legge 197 del 2022 (chiusura liti pendenti) che è la definizione transattiva :

- **Entro 30 giugno 2023**
- **Rinuncia di tutte le pretese azionate in giudizio**
- **Sono dovute le sanzioni ad 1/18 del minimo previsto dalla legge**
- **Il pagamento è da effettuarsi entro i 20 giorni dall'accordo in modo integrale**
- **Non è ammessa compensazione**
- **Escluse le controversie per le quali non è ammessa la definizione delle liti pendenti**

Regolarizzazione omessi versamenti

1. **Rate successive alla prima dovute a seguito di accertamenti con adesione, acquiescenza, reclamo, conciliazione giudiziale scadute alla data del 1 gennaio 2023 e per le quali non è stata notificata cartella di pagamento o atto di intimazione**
2. **Possibile remissione in bonis con il pagamento della sola imposta**
3. **Pagamento entro il 31 marzo 2023 integrale o della prima rata.**
4. **Somme dovute in un massimo di 20 rate trimestrali maggiorate degli interessi legali**
5. **Esclusa la compensazione**
6. **Nel caso non sia perfezionata la regolarizzazione, gli effetti non si producono e viene effettuata l'iscrizione a ruolo delle somme dovute a titolo di imposta, interessi e sanzioni nonché della sanzione per omesso versamento applicata sul residuo a titolo di imposta**
7. **La cartella deve essere notificata entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui si è verificato l'omesso versamento integrale o parziale di quanto dovuto**

Regolarizzazione omessi versamenti: questioni

- **Fattispecie peculiare nella quale appaiono rientrare quelle ipotesi nelle quali è scattata la decadenza dal beneficio della rateazione per gli istituti deflattivi ma la stessa non è ancora stata contestata. Quindi, una volta effettuata la sanatoria, si rientra nei piani di rateazione in corso. Di fatto su una o più rate sono stati risparmiati sanzioni ed interessi**
- **Per conseguenza non dovrebbero rientrare nella sanatoria quelle fattispecie per le quali è ancora attivabile il ravvedimento operoso ordinario. In questo caso il ravvedimento speciale non è attivabile perché non parliamo di violazioni «dichiarative»**
- **Manca completamente una previsione analoga per le rateazioni decadute da avvisi bonari o comunicazioni di irregolarità da controllo formale**

Stralcio debiti

- 1. Annullamento automatico, alla data del 31 marzo 2023, i debiti di importo residuo che, alla data del 1 gennaio 2023, non superano 1.000,00 euro**
- 2. Il conteggio dell'importo tiene conto del capitale, degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, delle sanzioni in relazione a carichi affidati agli agenti della riscossione nel periodo compreso tra il 1 gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2015**
- 3. Sono gli importi delle cartelle di pagamento e degli avvisi di accertamento esecutivi nonché degli avvisi di addebito INPS**
- 4. Rileva la data di consegna del ruolo (non quella di notifica della cartella che è successiva rispetto alla consegna) e per gli avvisi di accertamento la data del flusso (che è successiva alla notifica dell'atto)**

Stralcio debiti

5. La norma si riferisce al singolo carico e non alla specifica cartella
6. Rientrano anche i debiti derivanti da precedenti rottamazioni o procedure di saldo e stralcio
7. Dal 1 gennaio 2023 e sino alla data dell'annullamento è sospesa la riscossione dei debiti
8. Lo stralcio non si applica ai debiti per il recupero delle risorse UE per l'IVA all'importazione, per il recupero degli aiuti di Stato, crediti derivanti da pronunce della Corte dei Conti e multe, ammende e pene pecuniarie derivanti da sentenze di condanna
9. Carico di enti territoriali diversi (ad esempio Comuni o casse previdenziali private). L'annullamento non opera con riferimento al capitale ed alle somme maturate alla data del 1 gennaio 2023 a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione
10. Per le sanzioni amministrative diverse da quelle tributarie e contributive, lo stralcio è limitato agli interessi
11. In ogni caso gli enti diversi da quelli automaticamente ammessi allo stralcio potrebbero decidere di non applicare le disposizioni con provvedimento adottato entro il 31 gennaio 2023

Rottamazione

1. **Debiti risultanti dai singoli carichi ed affidati nel periodo tra il 1 gennaio 2000 ed il 30 giugno 2022**
2. **Esclusione di interessi, sanzioni, interessi di mora, aggi. Si versa il capitale nonché quanto maturato a titolo di rimborso per le spese di procedure esecutive e notifica**
3. **Pagamento entro il 31 luglio 2023 in unica soluzione ovvero in 18 rate la prima e la seconda delle quali ciascuna di importo pari al 10 per cento del dovuto (scadenze 31.7 e 30.11). Le successive rate scadono 28.2, 31.5, 31.7 e 30.11 di ogni anno**
4. **Interessi al 2 per cento annuo**
5. **Non si applicano le disposizioni contenute nell'art. 19 del dpr 602/73**
6. **I debitori interessati consultano il sito Internet di Agenzia riscossione**
7. **Dichiarazione da presentare entro il 30 aprile 2023 con scelta del numero delle rate**

Rottamazione

8. Nella dichiarazione si indica l'eventuale pendenza di giudizi relativamente ai carichi che si vogliono rottamare impegnandosi a rinunciare agli stessi giudizi. Il giudizio si estingue

9. Dalle somme dovute si scomputa quanto già corrisposto a titolo di capitale ed a titolo di rimborso delle spese esecutive e di notifica. Anche se il pagamento è stato completamente effettuato, vi è necessità di manifestare la volontà di aderire alla rottamazione

10. A seguito di presentazione della domanda :

- **Sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;**
- **Sono sospesi, sino al termine di pagamento della prima rata, i termini di pagamento delle dilazioni in corso;**
- **Non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi ed ipoteche salvo quelli esistenti;**
- **Non possono essere avviate nuove procedure esecutive e non possono essere proseguite quelle intraprese a meno che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;**
- **Possibile rilascio del DURC;**
- **Non si considera inadempiente il debitore in relazione alla richiesta di rimborso (e dunque non deve essere effettuata la compensazione) ovvero potranno essere richiesti i crediti vantati nei confronti della PA**

Rottamazione

- 11. Entro il 30 giugno 2023 l'Agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione l'ammontare delle somme dovute**
- 12. La norma indica le diverse modalità di pagamento di quanto dovuto**
- 13. Le dilazioni concesse sono revocate ed il pagamento delle somme dovute o della prima rata estingue le procedure esecutive**
- 14. Mancato od insufficiente pagamento delle somme entro i 5 giorni successivi alla scadenza: la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di decadenza e prescrizione. I versamenti effettuati sono considerati acconti e non determinano, ovviamente, l'estinzione del debito**
- 15. Specifiche previsioni per le procedure concorsuali e specifiche esclusioni analoghe a quelle relative allo stralcio**

Rottamazione

- 16. Analoghe previsioni in tema di sanzioni amministrative per le violazioni del codice della strada**
- 17. Possono essere rottamati anche i debiti derivanti dalla decadenza di precedenti rottamazioni o precedenti procedure di saldo e stralcio**
- 18. La norma non si applica automaticamente alle casse di previdenza private che dovranno decidere entro il prossimo 31 gennaio 2023**

Rottamazione: questioni

- **Valutazione comparata tra chiusura delle liti pendenti e rottamazione: lo scomputo delle somme nel primo caso è complessivo e quindi anche il versamento è stato effettuato a titolo di interessi e sanzioni**
- **La norma non parla di impossibilità, nel caso di mancato soddisfacimento delle condizioni per la rottamazione, di accedere ad una dilazione secondo le disposizioni contenute nell'articolo 19 del DPR n. 602 del 1973**
- **Procedura va monitorata con attenzione in quanto si fonda su passaggi molto rigidi che sono legati alla valutazione del debito, alla formulazione della domanda ed al pagamento**
- **Si ritiene vi sia la possibilità, anche se la norma non ne parla espressamente, di definire anche solo parzialmente i carichi affidati all'agente della riscossione**

Contatti

- Duilio Liburdi e-mail: dliburdi@hpttax.it
- Massimiliano Sironi e-mail: msironi@hpttax.it