

agente immobiliare



FIAIP

FEDERAZIONE ITALIANA
AGENTI IMMOBILIARI
PROFESSIONALI

24 ORE
PROFESSIONALE

MAGAZINE REALIZZATO IN COLLABORAZIONE CON 24 ORE PROFESSIONALE

Speciale **Novità fiscali 2023**

 I bonus energetici per le imprese

 Rivalutazione terreni e partecipazioni

NUMERO 1
GENNAIO 2023



CRISI D'IMPRESA: COGLI I SEGNALI PER INTERVENIRE IN TEMPO.

Valore24 Prevenzione Crisi d'impresa è l'applicazione in Cloud con cui professionisti e aziende possono collaborare per **valutare e misurare lo stato di salute e le prospettive dell'azienda**, individuare la cura in caso di sintomi o accedere se necessario alla procedura di composizione negoziata.

valore24.com/crisi-impresa

VALORE24
Prevenzione Crisi d'impresa

Sommario

Aiuti alle imprese, bonus energetici estesi al primo trimestre del 2023

di Sergio Sala

» PAG 5

Sale a 85mila euro il limite di compensi e ricavi per accedere al regime forfettario

di Lorenzo Pegorin

» PAG 13

Operativa solo nel 2023 la flat tax al 15 per cento per il reddito incrementale

di Alessandra Caputo

» PAG 19

Tassate le crypto-attività sopra i duemila euro con una sostitutiva al 26%

di Stefano Capaccioli e Dario Deotto

» PAG 21

Fino a settembre assegnazioni e cessioni di immobili ai soci con trattamento fiscale di favore

di Gian Paolo Ranocchi

» PAG 25

La trasformazione agevolata in società semplice, una chance per liberarsi degli immobili

di Paolo Meneghetti

» PAG 34

Apertura partita Iva, più stringente il monitoraggio del Fisco

di Fabio Garrini

» PAG 41

Torna la deducibilità limitata al valore normale per i costi in Paesi black list

di Giorgio Gavelli

» PAG 44

Torna l'estromissione agevolata dei beni immobili strumentali dell'imprenditore individuale

di Mario Cerofolini

» PAG 49

Prorogata la rivalutazione di terreni e partecipazioni ma la sostitutiva è più cara

di Rita Maggi

» PAG 56

Violazioni dichiarative, al via il ravvedimento speciale da fare entro il 31 marzo

di Gian Paolo Ranocchi

» PAG 61

Rottamazione degli avvisi bonari, per le rateazioni in corso da chiarire il rebus delle sanzioni

di Mario Cerofolini

» PAG 65

Errori formali, al via la sanatoria per quelli commessi entro il 31 ottobre 2022

di Lorenzo Pegorin

» PAG 72

Tris di opportunità per la sanatoria degli atti impositivi

di Dario Deotto e Luigi Lovecchio

» PAG 76

Liti pendenti, parte una definizione più ampia che include Dogane e monopoli

di Alessandra Militerno

» PAG 81

La conciliazione fuori udienza premia il contribuente con sanzione a un diciottesimo

di Alessandra Militerno

» PAG 89

Rottamazione quater, zero interessi per le cartelle fino 30 giugno 2022

di Dario Deotto e Luigi Lovecchio

» PAG 93

Slittano di un anno il credito d'imposta per le Zes e per gli investimenti al Sud

di Amedeo Sacrestano

» PAG 99

Dalle prestazioni occasionali agli incentivi per le assunzioni, le novità della legge di Bilancio

di Giampiero Falasca

» PAG 106

Coordinamento a cura di **Gian Paolo Ranocchi** e **Rosa Maria Attanasio**

QUESTA GUIDA E' STATA CHIUSA IN REDAZIONE IL 12 GENNAIO

24^{ORE}
PROFESSIONALE

NT+ Lavoro

Norme & Tributi Plus

Prova un mese a soli € 4,90
ntpluslavoro.com



**Più approfondimenti
e più notizie in tempo reale**

Aiuti alle imprese, bonus energetici estesi al primo trimestre del 2023

Di Sergio Sala

La legge di Bilancio reintroduce la detrazione Irpef del 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'Iva per l'acquisto di unità immobiliari a destinazione residenziale di classe energetica A o B

La Legge di Bilancio 2023 (legge 197/2022) destina gran parte delle risorse (21 miliardi) alle misure contro il caro-bollette.

Per le famiglie viene rinnovato il bonus sociale con una soglia Isee elevata a 15.000 euro; inoltre è previsto per altri tre mesi l'azzeramento degli oneri di sistema e, per le imprese, il rifinanziamento del credito d'imposta in aumento dal 30 al 35% per non energivore e non gasivore, e dal 40 al 45% per energivore e gasivore.

Viene inoltre reintrodotta la detrazione del 50% dell'Iva pagata per l'acquisto, nel 2023, di immobili ad uso abitativo a basso impatto ambientale e viene prorogato di un ulteriore mese il termine per il riversamento del credito di imposta ricerca e sviluppo in adesione alla specifica sanatoria.

I bonus energetici per le imprese

Per fare parzialmente fronte all'aumento del costo dell'energia e del gas sono state introdotte nel corso del 2022 alcune misure per aiutare le imprese a sostenere tali

oneri.

Tali agevolazioni, nella forma di crediti di imposta, previsti inizialmente solo per il primo trimestre per le imprese energivore e gasivore, sono state estese anche alle imprese non aventi tali requisiti e per tutto l'anno 2022.

Il credito è stato introdotto a compensazione dei maggiori costi sostenuti per la componente elettrica del 1° trimestre 2022, ed è stato poi prorogato per tutto il 2022 dalle seguenti norme, convertite in legge:

- › imprese energivore (articolo 15 del Dl 4/2022, articolo 4 del Dl 17/2022, articolo 5 del Dl 21/2022, articolo 6 del Dl 115/2022, articolo 1 del Dl 144/2022, articolo 1 del Dl 176/2022);
- › imprese gasivore (articolo 15.1 del Dl 4/2022, articolo 5 del Dl 17/2022, articolo 5 del Dl 21/2022, articolo 2 del Dl 50/2022, articolo 6 del Dl 115/2022, articolo 1 del Dl 144/2022, articolo 1 del Dl 176/2022);
- › imprese diverse dalle precedenti,

in presenza di determinate condizioni (articoli 3 e 4 del Dl 21/2022, articolo 2 del Dl 50/2022, articolo 6 del Dl 115/2022 e articolo 1 del Dl 144/2022, articolo 1 del Dl 176/2022).

La Legge di Bilancio 2023 (articolo 1, commi da 2 a 9) estende il credito di imposta anche al primo trimestre 2023.

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti con:

- › circolare 13 del 13 maggio 2022, relativa ai crediti d'imposta per il I e il II trimestre 2022;
 - › circolare 25 del 11 luglio 2022, contenente indicazioni prevalentemente di natura non fiscale, rese con il contributo del ministero della Transizione ecologica (Mite) e dell'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (Arera);
- circolare 36 del 29 novembre 2022.

L'accesso ai crediti d'imposta è automatico, non essendo prevista alcuna istanza preventiva.

Si tratta di norme rivolte alla generalità delle imprese, con esclusione di quelle in difficoltà ai

sensi della Comunicazione della Commissione (2014/C 249/01).

Aspetti soggettivi – qualificazione delle imprese: energivore e non energivore

Le imprese energivore sono quelle che soddisfano i requisiti di cui all'articolo 3 del Dm e che, contestualmente, sono iscritte all'elenco ex articolo 6 Mise 21 dicembre 2017 (della cui adozione è stata data comunicazione nella "Gazzetta Ufficiale" del 27 dicembre 2017 n. 300) dello stesso decreto. L'iscrizione a tale elenco nell'anno 2022 è fondamentale per avere accesso al beneficio fiscale, come chiarito dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 13/E/2022. Ne consegue che, qualora l'impresa non risulti definitivamente iscritta nell'elenco relativo all'anno 2022, sebbene presente nello stesso al momento della fruizione del credito d'imposta, la stessa dovrà restituire le somme utilizzate, maggiorandole degli interessi nel frattempo maturati.

Per il credito riferito al 2023, le imprese devono essere iscritte al citato elenco per l'anno 2023.

Sono imprese non energivore tutte le altre non aventi tali requisiti nell'anno di riferimento.

Aspetti soggettivi – qualificazione delle imprese: gasivore e non gasivore

Sono imprese "a forte consumo di gas naturale" o gasivore quelle che operano in uno dei settori di cui all'allegato 1 al Dm ministero della Transizione ecologica 21 dicembre 2021, n. 541, e hanno consumato, nel primo trimestre solare dell'anno 2022, un quantitativo di gas naturale per usi energetici non inferiore al 25% del volume di gas naturale

indicato all'articolo 3, comma 1 del Dm 21 dicembre 2021, al netto dei consumi di gas naturale impiegato in usi termoelettrici.

Per il credito del 2023, le imprese a forte consumo di gas naturale devono essere iscritte all'elenco per l'anno 2023 pubblicato dalla Csea ai sensi del Dm 21 dicembre 2021 n. 541.

Sono imprese non gasivore tutte le altre non aventi tali requisiti nell'anno di riferimento.

Il calcolo del credito – imprese energivore e non energivore

Il credito è riconosciuto, per ogni trimestre, sul presupposto che i costi per kWh della componente energia elettrica, riferiti alla media dell'ultimo trimestre precedente a quello di calcolo, abbiano subito un incremento superiore al 30% rispetto al medesimo periodo del 2019.

Per determinare i costi per kWh si deve tener conto dei costi sostenuti per l'energia elettrica (incluse le perdite di rete), il dispacciamento (inclusi i corrispettivi relativi alla copertura dei costi per il mercato della capacità o ai servizi di interrompibilità) e la commercializzazione, ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente energetica. Si tratta, sostanzialmente, della voce abitualmente indicata in fattura complessivamente come "spesa per la materia energia". Non concorrono al calcolo del costo medio, a titolo esemplificativo, le spese di trasporto, le coperture finanziarie sugli acquisti di energia elettrica, né, per espressa previsione normativa, le imposte inerenti alla componente energia. Il costo medio così calcolato va ridotto, inoltre, dei relativi sussidi.

A partire dal secondo trimestre 2022, il credito d'imposta compete anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle stesse imprese e dalle stesse autoconsumata nel trimestre di riferimento. In tal caso l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica e il credito di imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla media, relativa al secondo trimestre 2022, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica.

Per le **imprese energivore** il credito di imposta è calcolato applicando alle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata, al netto di imposte e di eventuali sussidi, nel rispettivo trimestre, le seguenti percentuali:

I trimestre 2022	20%
II trimestre 2022	25%
III trimestre 2022	25%
IV trimestre 2022	40%
I trimestre 2023	45%

A partire dal secondo trimestre 2022, il credito spetta anche alle **imprese diverse da quelle energivore** che sono dotate:

- › per il secondo e terzo trimestre 2022, di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW;
- › per i mesi di ottobre, novembre e

dicembre 2022, di contatori di potenza disponibili pari superiore a 4,5 kW;

- › per il primo trimestre 2023, di contatori di potenza disponibili pari o superiore a 4,5 kW.

Per tale tipologia di imprese il credito di imposta è calcolato applicando alle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata, al netto di imposte e di eventuali sussidi, nel rispettivo trimestre, le seguenti percentuali:

I trimestre 2022	Non spetta
II trimestre 2022	15%
III trimestre 2022	15%
IV trimestre 2022	30%
I trimestre 2023	35%

Il calcolo del credito – imprese gasivore e non gasivore

Il credito è riconosciuto, per ogni trimestre, sul presupposto che il prezzo del gas naturale, calcolato come media dei prezzi di riferimento del MI-Gas pubblicati dal GME, dell'ultimo trimestre precedente a quello di calcolo, abbia subito un incremento superiore al 30% rispetto al medesimo periodo del 2019.

Ai fini del calcolo della spesa per l'acquisto del gas naturale devono essere considerati i costi della componente "gas" (costo della commodity), ad esclusione di ogni altro onere accessorio, diretto e/o indiretto, indicato in fattura diverso dalla componente gas. Si tratta, sostanzialmente, della voce abitualmente indicata in fattura complessivamente alla voce "spesa

per la materia gas naturale". Non concorrono al calcolo della spesa della componente "gas", a titolo di esempio, le spese di trasporto, stoccaggio, distribuzione e misura (cosiddetti servizi di rete).

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 20/E/2022 ha chiarito che deve trattarsi di gas consumato «per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici».

Inoltre il medesimo documento di prassi ha precisato che il beneficio fiscale deve ritenersi destinato a coprire anche le spese sostenute per l'acquisto di gas utilizzato come carburante per motori, costituendo questo un "uso energetico" del gas stesso. A tal riguardo l'accesso al beneficio fiscale in commento è subordinato all'effettivo utilizzo, da parte dell'acquirente, del gas acquistato per autotrasporto; ne consegue che sono esclusi dall'agevolazione i soggetti rivenditori, non utilizzatori del gas stesso.

Per le imprese gasivore il credito di imposta è calcolato applicando alle spese sostenute per il gas acquistato ed effettivamente utilizzato per usi non termoelettrici, al netto di imposte e di eventuali sussidi, nel rispettivo trimestre, le seguenti percentuali:

I trimestre 2022	10%
II trimestre 2022	25%
III trimestre 2022	25%
IV trimestre 2022	40%
I trimestre 2023	45%

A partire dal 2° trimestre 2022 possono accedere al credito

d'imposta per l'acquisto di gas naturale, in presenza dei requisiti, anche le imprese diverse da quelle gasivore.

Per le imprese non gasivore il credito di imposta è calcolato applicando alle spese sostenute per il gas acquistato ed effettivamente utilizzato per usi non termoelettrici, al netto di imposte e di eventuali sussidi, nel rispettivo trimestre, le seguenti percentuali:

I trimestre 2022	Non spetta
II trimestre 2022	25%
III trimestre 2022	25%
IV trimestre 2022	40%
I trimestre 2023	45%

Utilizzo del credito

Il credito d'imposta:

- › è utilizzato in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997;
- › non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini dell'Irap;
- › non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 (deducibilità interessi passivi) e 109, comma 5 (deducibilità componenti negativi) del Tuir;
- › non soggiace ai limiti di compensazione di cui agli articoli 1, comma 53, della legge 244/2007 (€ 250.000 per i crediti da indicare nel quadro RU) e 34, della legge 388/2000 (€ 2.000.000, limite annuo per il 2022);
- › è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a

CODICI TRIBUTO E DATE LIMITE

Sono stati istituiti specifici codici tributo per la compensazione nel modello F24 dei singoli crediti:

Periodo	Energivore	non energivore	gasivore	non gasivore
I trimestre 2022	6960	-	6966	-
II trimestre 2022	6961	6963	6962	6964
III trimestre 2022	6968	6970	6969	6971
Ottobre e novembre 2022	6983	6985	6984	6986
Dicembre 2022	6993	6995	6994	6996

L'utilizzo dei crediti in compensazione deve avvenire entro una data limite così differenziata in relazione al periodo di formazione degli stessi:

Periodo	energivore	non energivore	gasivore	non gasivore
I trimestre 2022	31/12/2022	-	31/12/2022	-
II trimestre 2022	31/12/2022	31/12/2022	31/12/2022	31/12/2022
III trimestre 2022	31/12/2023	31/12/2023	31/12/2023	31/12/2023
Ottobre e novembre 2022	31/12/2023	31/12/2023	31/12/2023	31/12/2023
Dicembre 2022	31/12/2023	31/12/2023	31/12/2023	31/12/2023

condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto;

non può essere richiesto a rimborso (circolare n. 13/E/2022).

Con riguardo al termine iniziale di fruizione del credito d'imposta l'Agenzia delle entrate ha precisato che lo stesso decorre dal momento di maturazione del credito, ossia dalla data in cui risultano verificati i presupposti soggettivo e oggettivo nonché gli obblighi di certificazione previsti dalla disciplina agevolativa in commento.

È possibile cumulare il beneficio con altre misure che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto.

A seguito delle modifiche apportate dall'articolo 40-quater del Dl.73/2022 le agevolazioni di cui

all'articolo 2, commi 1, 2 e 3 del Dl 50/2022 non sono soggette alla disciplina de minimis.

La Risoluzione dell'Agenzia delle entrate del 30 dicembre 2022 n. 81 sancisce la chiusura dei codici tributo per l'utilizzo, tramite modello F24, dei crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica, gas naturale e carburante maturati per il primo e il secondo trimestre 2022, che potevano essere utilizzati entro il 31 dicembre 2022.

Da tale data quindi non possono essere più utilizzati nel modello F24, sezione Erario, colonna crediti, i codici tributo 6960, 6961, 6966, 6962, 6963, 6964, 6965 e 6967. Vengono inoltre a cessare i codici tributo riservati ai cessionari di tali crediti (7720, 7721, 7722, 7723, 7724, 7725, 7726 e 7727).

I codici tributo in oggetto rimangono utilizzabili solo in caso di riversamento dei crediti di imposta.

Gestione del credito

Calcolo del credito

Relativamente alle imprese non energivore e non gasivore è previsto che, se nei trimestri di calcolo del credito si sono rifornite di energia elettrica o di gas naturale dal medesimo fornitore rispetto al 2019, possono chiedere al venditore, entro 60 giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, l'invio di una comunicazione nella quale è riportato il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare della detrazione spettante per il relativo trimestre dell'anno 2022 e/o del primo trimestre del 2023.

La richiesta deve essere inoltrata a mezzo pec o fruendo delle modalità indicate nelle aree riservate dei portali web predisposte dai fornitori, con accesso mediante i dati registrati dal cliente.

I venditori sono tenuti, con la dovuta diligenza, alla comunicazione anche qualora la richiesta da parte dell'impresa sia avvenuta posteriormente ai 60

giorni normativamente previsti (comunicato Arera 7 ottobre 2022 e circolare Agenzia delle entrate 36/2022, § 3).

I contenuti minimi della comunicazione che i venditori devono inviare alle imprese di vendita richiedenti in tema di credito d'imposta nonché le sanzioni in caso di mancata ottemperanza sono stabiliti dalle delibere Arera n. 669/2022, 373/2022 e 474/2022, confermando altresì che le comunicazioni tra venditori e imprese avvengono mediante l'utilizzo della posta elettronica certificata (Pec) ovvero altra modalità con caratteristica di tracciabilità individuata dal venditore.

Inoltre i crediti in oggetto possono essere ceduti per effetto dell'articolo 9 del Dl 21/2022, secondo le modalità di cui al Dl 34/2020.

Cessione del credito

Relativamente ai crediti del primo e secondo trimestre 2022 le imprese possono optare, in luogo dell'utilizzo del credito, per la loro cessione totale (non è ammessa la cessione parziale) entro il 21 dicembre 2022 a favore di altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia.

Relativamente ai crediti del terzo e quarto trimestre 2022 le imprese possono optare, in luogo dell'utilizzo del credito, per la loro cessione totale (non è ammessa la

cessione parziale) entro il 21 settembre 2023, relativamente al terzo trimestre, ed entro il 21 dicembre 2023, relativamente al quarto trimestre, a favore di altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate a favore di banche e intermediari finanziari, società appartenenti a un gruppo bancario ovvero imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia.

La medesima disposizione è prevista per i crediti del primo trimestre 2023, come introdotti dalla legge di Bilancio 2023.

La circolare Agenzia Entrate n. 13/E/2022 ha precisato che la circostanza che i crediti sono cedibili "solo per intero" implica che l'utilizzo parziale di ciascun credito in compensazione tramite modello F24 ne impedisce la cessione della quota non utilizzata.

Il cessionario può utilizzare il credito di imposta con le medesime modalità con cui sarebbe utilizzato dal soggetto cedente, e quindi entro i termini di scadenza dell'utilizzo fissati per ogni singolo credito.

Ai fini della cessione, è necessario richiedere l'apposizione del visto di conformità, in quanto si applicano le disposizioni previste dall'articolo 122-bis del Dl 34/2020 in tema di cessione dei crediti edilizi.

La cessione dei crediti d'imposta deve essere comunicata all'Agenzia delle entrate (provvedimenti 30 giugno 2022 n. 253445, 6 ottobre 2022 n. 376961, 6 dicembre 2022 n. 450517):

- › dal 7.7.2022 al 21.12.2022, per i crediti relativi al I e II trimestre 2022;
- › dal 6.10.2022 al 21.9.2023, per i

crediti relativi al III trimestre 2022;

- › dal 6.12.2022 al 21.12.2023, per i crediti relativi al IV trimestre 2022 e al I trimestre 2023;
- › in presenza dell'obbligo di visto di conformità, soltanto dal soggetto che appone il visto;
- › mediante l'apposito modello approvato;
- › utilizzando esclusivamente i canali telematici dell'Agenzia delle entrate, nel rispetto dei requisiti definiti dalle specifiche tecniche.

I cessionari sono tenuti preventivamente ad accettare la cessione e comunicare l'opzione irrevocabile per l'utilizzo in compensazione, esclusivamente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate.

Le comunicazioni all'Agenzia delle entrate delle ulteriori cessioni sono effettuate, a pena d'inammissibilità, direttamente dai soggetti cedenti e avvengono esclusivamente tramite la "Piattaforma cessione crediti".

Per effetto della cessione il cessionario utilizza specifici codici tributo per la compensazione. I codici tributo per consentire ai cessionari di utilizzare i crediti d'imposta in compensazione nel modello F24 sono stati istituiti con le risoluzioni dell'Agenzia delle entrate 12 luglio 2022 n. 38, 11 ottobre 2022 n. 59 e 13 dicembre 2022 n. 73.

Comunicazione del credito

E' previsto inoltre un altro adempimento, introdotto dal comma 6 dell'articolo 1 del Dl 176/2022 a carico dei beneficiari dei crediti d'imposta relativi al III e IV trimestre 2022, i quali, a pena di decadenza, devono inviare entro il

16 marzo 2023 una comunicazione all'Agenzia delle entrate relativa all'importo del credito maturato nell'esercizio 2022.

Il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione devono essere definiti con provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

Agevolazioni per le imprese che operano nei settori dell'agricoltura e della pesca

E' riconosciuto un credito d'imposta pari al 20% delle spese sostenute per l'acquisto di carburante, comprovate da fatture, in ciascun trimestre del 2022 (per il secondo trimestre 2022, solo per il settore della pesca).

Il credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'esercizio dell'attività agricola e della pesca, deve essere utilizzato in compensazione nel modello F24, sezione Erario, con i seguenti codici tributo:

6965 – primo trimestre 2022
(scadenza 31.12.2022)

6967 – secondo trimestre 2022
(scadenza 31.12.2022)

6971 – terzo trimestre 2022
(scadenza 31.3.2022)

6987 – quarto trimestre 2022
(scadenza 31.3.2022)

Il carburante deve essere destinato a "mezzi di trazione" o per il riscaldamento di serre e fabbricati produttivi adibiti all'allevamento di animali. Non sono previste altre specifiche condizioni di accesso. Sono ricomprese espressamente anche le attività «agromeccaniche» che operano con codice Ateco 1.61.

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione entro il 31.12.2023 senza limiti; si applicano tutte le regole per la compensazione, utilizzo, cessione, cumulabilità previste per gli altri crediti energia.

Altre agevolazioni

L'articolo 3 del Dl 176/2022 consente alle imprese con utenze collocate in Italia a esse intestate di richiedere la rateizzazione degli importi dovuti a titolo di corrispettivo per la componente energetica di elettricità e gas naturale utilizzato per usi diversi dagli usi termoelettrici ed eccedenti l'importo medio contabilizzato, a parità di consumo, nel periodo di riferimento compreso tra l'1 gennaio 2021 e il 31 dicembre 2021, per i consumi effettuati dal 1 gennaio 2022 al 31 marzo 2023 e fatturati entro il 30 settembre 2023. A tal fine, le imprese interessate formulano apposita istanza ai fornitori, secondo modalità semplificate stabilite con decreto ministeriale. In caso di inadempimento di due rate anche non consecutive l'impresa aderente al piano di rateizzazione decade dal beneficio della rateizzazione ed è tenuta al versamento, in un'unica soluzione, dell'intero importo residuo dovuto. L'adesione al piano di rateizzazione, per i periodi corrispondenti, è alternativa alla fruizione dei crediti d'imposta.

Detrazione del 50% dell'Iva versata per l'acquisto di case

La Legge di Bilancio 2023 (articolo 1, comma 76) reintroduce la detrazione Irpef nella misura del 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 dalle imprese costruttrici delle stesse o da organismi di investimento collettivo del risparmio (Oicr).

La disposizione è identica a quella prevista dall'articolo 1, comma 56,

della legge 208/2015, riferita agli acquisti delle unità immobiliari di classe energetica A o B avvenuti dall'1 gennaio 2016 al 31 dicembre 2017. Dovrebbero quindi essere applicabili tutti i chiarimenti già forniti con le circolari ministeriali dell'Agenzia delle entrate del 8 aprile 2016 n. 12, del 18 maggio 2016 n. 20 (par. 10), del 27 aprile 2018 n. 7 e del 7 luglio 2022 n. 24.

La ratio della norma è diretta a "equilibrare" il costo degli oneri fiscali delle cessioni di unità immobiliari di tipo abitativo soggette ad Iva rispetto alle medesime operazioni soggette all'imposta di registro. Infatti, le cessioni di unità immobiliari di tipo abitativo soggette ad Iva e poste in essere dalle imprese costruttrici danno luogo ad un livello di imposizione più elevata, sia perché soggette ad aliquote di imposta più alte rispetto alle aliquote previste per l'imposta di registro sia perché determinate su base imponibile differente.

La base imponibile Iva, infatti, è costituita dal corrispettivo, mentre la base imponibile relativa alle cessioni di immobili abitativi poste in essere da soggetti privati è, nella maggior parte dei casi, costituita dal valore catastale.

In particolare:

- › l'agevolazione spetta in misura pari al 50% dell'Iva corrisposta sul corrispettivo di acquisto e va ripartita in 10 quote costanti annuali, con esposizione nel quadro RP del modello Redditi PF ovvero nel quadro E del Modello 730;
- › con riferimento alle pertinenze, quali, ad esempio, posto auto, cantina e così via, si ritiene possa applicarsi il criterio dell'estensione del beneficio

- fiscale spettante all'unità abitativa anche alla pertinenza, a condizione che l'acquisto della pertinenza avvenga contestualmente all'acquisto dell'unità abitativa e l'atto di acquisto dia evidenza del vincolo pertinenziale;
- › si deve ritenere possibile che il contribuente che acquisti un'unità immobiliare e/o un box pertinenziale all'interno di un edificio interamente ristrutturato dall'impresa di costruzione possa beneficiare sia della detrazione del 50 per cento dell'Iva sull'acquisto, sia della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 16-bis, comma 3, del Tuir;
 - › l'Iva versata per l'acconto corrisposto in anni precedenti (ad esempio nel 2022) non rientra nell'importo oggetto di detrazione Irpef per il 2023, in quanto la norma, in vigore dal 1 gennaio 2023, prevede che l'acquirente possa considerare in detrazione il "50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'Iva in relazione all'acquisto" di unità immobiliari effettuato o da effettuare "entro il 31 dicembre 2023". Ne consegue che, ai fini della detrazione ed in applicazione del principio di cassa, è necessario che il pagamento dell'Iva avvenga nel periodo di imposta 2023. Pertanto non è possibile fruire della detrazione con riferimento all'Iva relativa agli acconti corrisposti nel 2022, anche se il rogito risulta stipulato nell'anno 2023 come pure non sarà possibile fruire della detrazione con riferimento all'Iva relativa agli acconti corrisposti nel 2023, se il rogito risulterà stipulato nell'anno 2024;
 - › ai sensi dell'articolo 10 comma 1, n. 8-bis del Dpr 26 ottobre 1972, n. 633, la cessione di fabbricati abitativi da parte delle imprese costruttrici può essere assoggettata all'Iva anche dopo i cinque anni dalla fine dei lavori, purché l'impresa abbia manifestato espressamente l'opzione per la relativa imposizione. In presenza di quest'ultima condizione, la detrazione Irpef in oggetto può essere riconosciuta indipendentemente dalla data di fine lavori;
 - › l'acquisto nel periodo di imposta 2023 di un appartamento che l'impresa costruttrice cedente abbia precedentemente concesso in locazione consente comunque di fruire della detrazione (cosiddetto bene merce);
 - › se l'acquisto è effettuato in comproprietà da più soggetti, la detrazione deve essere ripartita tra i comproprietari in ragione delle percentuali di proprietà. Un comproprietario può, quindi, beneficiare della detrazione dell'Iva a lui fatturata riferita solo alla spesa sostenuta per l'acquisto della sua quota di proprietà e non può, invece, fruire della detrazione dell'Iva sostenuta in relazione alle quote di proprietà degli altri acquirenti;
 - › la detrazione può essere riconosciuta in capo sia al nudo proprietario che all'usufruttuario dell'immobile, nei limiti dell'imposta da ciascuno pagata per l'acquisto del relativo diritto, a condizione che tali somme siano distintamente indicate nella fattura rilasciata dal cedente;
 - › la detrazione non è ammessa per l'acquisto di un immobile allo stato grezzo, posto che al momento dell'acquisto dell'immobile il contribuente deve essere in possesso dell'attestato di classificazione energetica dell'abitazione;
 - › in caso di contributo pubblico, l'Iva dovuta deve essere calcolata sulla differenza tra l'importo del corrispettivo d'acquisto dell'unità immobiliare e il contributo percepito;
 - › nel caso in cui un soggetto chieda di fruire anche del credito d'imposta per il riacquisto della prima casa dovrà prima determinare il suddetto credito e, successivamente, calcolare la detrazione sull'Iva pagata effettivamente rimasta a carico dopo aver scomputato il credito d'imposta;
- Ai fini della relativa dichiarazione fiscale risulta necessario acquisire e controllare l'atto di acquisto dell'immobile avvenuto nel 2023 da cui si possa evincere:
- che l'immobile è stato acquistato dalla impresa costruttrice o da Oicr;
 - la destinazione d'uso dell'immobile (abitativo) e la classe energetica (A o B);
 - il vincolo pertinenziale in caso di acquisto di pertinenza;
 - la fattura dalla quale rilevare l'importo dell'Iva.
- Riversamento del credito di imposta Ricerca e Sviluppo**
- L'articolo 5, commi 7 – 12, del decreto legge 146/2021, convertito con modificazioni dalla legge 215/2021, prevede una speciale sanatoria per le indebite compensazioni del credito ricerca e sviluppo di cui all'articolo 3 del DL 145/2013, limitatamente alle spese sostenute ma ritenute non agevolabili a decorrere dal 2015 e fino al 31 dicembre 2019 e utilizzato

alla data di entrata in vigore del decreto ovvero al 22 ottobre 2021.

L'agevolazione consente il riversamento del credito di imposta, senza sanzioni amministrative e interessi, e la non punibilità penale per il delitto di indebita compensazione.

Il provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 1 giugno 2022, n. 188987, ha disciplinato le modalità e i termini per aderire alla procedura di riversamento, approvando altresì il modello contenente la relativa domanda e le istruzioni per la compilazione.

Il comma 271 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2023 modifica i termini dell'adempimento, prevedendo che la domanda deve essere presentata solo una volta telematicamente entro il 30 dicembre 2023 (in luogo del 31 ottobre 2022 quale termine modificato sede di conversione del decreto legge 144/2022) direttamente dal contribuente ovvero per il tramite di un intermediario abilitato.

Il credito va riversato mediante modello F24 Elide, senza possibilità di compensazione con crediti ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 241/1997, utilizzando i codici tributo istituiti con la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate del 5 luglio 2022 n. 34:

- › 8170 denominato "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - unica soluzione";
- › 8171 denominato "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - prima rata";

- › 8172 denominato "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - seconda rata";
- › 8173 denominato "Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 - terza rata".

Il pagamento deve essere eseguito in unica soluzione entro il 16 dicembre 2023 o in 3 rate annuali rispettivamente entro il 16 dicembre 2023, il 16 dicembre 2024 e il 16 dicembre 2025. In caso di pagamento rateale sono dovuti gli interessi calcolati al tasso legale a decorrere dal 17 dicembre 2023 da versare insieme alla seconda e alla terza rata.

Il provvedimento stabilisce che non possono essere scomputati dagli importi dovuti le sanzioni e gli interessi già pagati a seguito di accertamento o contestazione del credito e che la procedura di riversamento non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti, rispetto a quanto dovuto.

Non sono ammessi al pagamento rateale i riversamenti eseguiti a seguito di crediti:

- › accertati con un atto di recupero o impositivo non definitivi al 22 ottobre 2021;
- › constatati a seguito di consegna di un PVC entro il 22 ottobre 2021.

In tutti gli altri casi in cui la notifica o la consegna sia avvenuta dopo il 22 ottobre 2021 è ammessa la rateazione.

La procedura di riversamento spontaneo si perfeziona con l'integrale pagamento delle somme

dovute, a condizione che il credito riversato rientri nell'ambito applicativo della procedura di riversamento. Qualora il contribuente abbia presentato la domanda di riversamento e l'Agenzia delle entrate ritenga non ricorrano i presupposti applicativi della procedura di riversamento, la richiesta non produce i benefici previsti e l'Agenzia delle entrate procede con le ordinarie attività istruttorie o di accertamento per il recupero delle somme dovute con interessi e sanzioni.

La Legge di Bilancio 2023 introduce un'altra modifica rilevante in materia di crediti per ricerca e sviluppo. La modifica in oggetto riguarda la certificazione della qualificazione delle attività svolte per il credito ricerca e sviluppo a mezzo della quale, i contribuenti interessati, hanno conferma che gli investimenti effettuati nell'ambito della ricerca e sviluppo hanno i requisiti richiesti dal legislatore per accedere al credito di imposta. La certificazione in oggetto è alternativa al riversamento del credito, in quanto tale documento risulta opponibile all'Agenzia. Nella versione precedente la norma in vigore escludeva la possibilità di ottenere il rilascio della certificazione qualora fossero "iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza". La modifica prevede quindi che tale certificazione possa essere richiesta "a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta previsti dalle norme citate nei medesimi periodi non siano state già constatate con il processo verbale di constatazione". ●

Sale a 85mila euro il limite di compensi e ricavi per accedere al regime forfettario

Di Lorenzo Pegorin

L'agevolazione cessa immediatamente di avere applicazione dallo stesso anno in cui si maturano compensi o ricavi superiori ai 100 mila euro

Il comma 54 della Legge 29 dicembre 2022 n. 197/2022 (legge di Bilancio 2023) eleva da 65 ad 85mila euro, il limite dei ricavi e compensi che consente di applicare il regime forfettario di cui all'articolo 1 commi da 54 ad 89 della legge n. 190/2014.

Viene altresì introdotta una norma di chiusura che anticipa la cessazione dal regime in caso di superamento del limite soglia di ricavi e compensi pari ad € 100mila. Con tale dispositivo viene sostanzialmente stabilito che l'agevolazione cessa immediatamente di avere applicazione dall'anno stesso per coloro che avranno maturato compensi o ricavi superiori ai 100 mila euro, senza aspettare l'anno fiscale seguente.

Rimangono invariate le altre disposizioni, poiché la Legge di bilancio non incide sugli adempimenti previsti, né sugli ulteriori requisiti di accesso al regime, né sulle altre regole che ne regolano la permanenza.

Decorrenza.

La disposizione prevista dal comma 54 della legge 197/2022

non lo specifica in maniera puntuale, ma è ragionevole affermare che l'aumento della soglia limite sia da applicarsi fin dall'anno d'imposta 2022.

Così, entrando in vigore le nuove disposizioni dal 1 gennaio 2023, per verificare l'accesso (o la conferma) al regime di favore a partire dal primo gennaio 2023, la nuova soglia va verificata già con decorrenza dall'anno d'imposta 2022.

In altre parole tutti i contribuenti che nel corso del 2022 non hanno superato la soglia di ricavi e compensi pari ad € 85.000, potranno accedere o confermare il regime forfettario per l'annualità d'imposta 2023.

Così anche i soggetti che nel corso del 2022 hanno superato la soglia di euro 65.000 (limite precedentemente in vigore), ma non hanno valicato quella di euro 85.000, potranno ugualmente optare/mantenere il regime di favore.

Tale interpretazione è conforme a quanto già chiarito dalla stessa Agenzia delle entrate con la Circolare del 10 aprile 2019 n. 9/E, dove in occasione del

passaggio dai precedenti limiti a quello unico di euro 65.000 euro (previsto dalla legge di bilancio 2019 con decorrenza dal 1 gennaio 2019), indipendentemente dall'attività esercitata, fu acclarato che "il nuovo limite di ricavi/compensi di 65.000 euro va verificato, come si evince dall'espressa previsione normativa, con riferimento al limite dei ricavi conseguiti e dei compensi percepiti nell'anno precedente all'applicazione del regime forfettario. Da ciò consegue che, ad esempio, nel caso in cui il contribuente abbia superato la soglia di 30.000 euro di ricavi/compensi al 31 dicembre 2018, ma abbia conseguito/percepito, nel medesimo periodo d'imposta, ricavi/compensi non superiori alla soglia di 65.000 euro (quindi superiori ai limiti imposti dalla vecchia normativa ma inferiori a quelli indicati dalla nuova previsione della legge di bilancio 2019), può rimanere nel regime forfettario, applicando le disposizioni introdotte dalla legge di bilancio 2019".

Sotto il profilo operativo si ricorda che il calcolo del limite va

determinato con lo stesso criterio di determinazione previsto dal regime fiscale e contabile applicato nel periodo d'imposta che precede l'annualità oggetto di decisione

Così per verificare l'applicabilità del regime agevolato dal 2023, si deve:

- › considerare il nuovo valore di 85.000,00 euro, da verificare con riferimento al periodo d'imposta 2022;
- › computare i ricavi e i compensi secondo il criterio di cassa, con la sola eccezione degli imprenditori in regime di contabilità semplificata "per registrato" i quali verificano "le fatture emesse" nel 2022 e quelli in regime di contabilità ordinaria nel 2022, i quali seguono il principio di competenza.

Si ricorda altresì che il predetto limite deve essere ragguagliato all'anno nel caso di attività iniziata in corso di anno.

Per i soggetti che passano dal regime semplificato ex articolo 18 del Dpr 600/1973 al regime forfettario si ricorda che tale modifica può avvenire senza rispettare alcun vincolo di permanenza triennale. Sia il regime semplificato che quello forfettario rappresentano infatti un regime naturale per chi svolge attività d'impresa (Risoluzione 64/E/2018) e dunque per tale ragione, secondo l'interpretazione data dalle Entrate non vi sarebbe alcuna necessità di rispetto del suddetto vincolo.

Tale interpretazione, sembrerebbe però non trovare applicazione nel passaggio dal regime ordinario, (ex articolo 14 del Dpr 600/1073) a quello

LE AGEVOLAZIONI A CONFRONTO

I PASSAGGI DI REGIME	REGIME NEL 2023
Già in regime forfettario	I contribuenti che già erano nel regime forfettario possono continuare ad applicarlo. Il limite dei ricavi compensi pari ad euro 85mila rileva già dal 2022.
In regime dei minimi (residuale fino al compimento dei 35 anni)	Possono passare al regime forfettario dal 1.1.2023., purché in possesso dei requisiti previsti.
Contabilità semplificata	Possono passare al regime forfettario dal 1.1.2023, purché in possesso dei requisiti previsti. Non si rende necessario verificare il decorso del triennio in quanto sia il regime forfettario che il regime di contabilità semplificata sono due regimi naturali dei contribuenti minori (circolare 11/E/2017).
Contabilità ordinaria	Possono passare al regime forfettario dal 1.1.2023, purché in possesso dei requisiti previsti. Non dovrebbe essere necessario verificare il decorso del triennio in quanto l'articolo 1 del Dpr 442/1997 consente di modificare l'opzione esercitata senza attendere il decorso del triennio se sono intervenute modifiche sostanziali su un regime contabile. In via interpretativa si dovrebbero applicare i chiarimenti di cui alla circolare n° 9/E/2019, prevista in occasione delle precedenti modifiche normative che hanno elevato i limiti di ricavi e compensi per l'accesso al regime.

ESEMPI PRATICI, CHI PUÒ PASSARE AL REGIME DI FAVORE

CASISTICA (REGIME APPLICATO NEL 2022)	REGIME NEL 2023
Professionista sempre stato in regime ordinario che nel corso del 2022 ha compensi incassati per euro 80.000	Forfettario
Professionista in regime forfettario che nel corso del 2022 ha compensi incassati per euro 70.000	Forfettario
Professionista che nel corso del 2021 aveva optato per il regime ordinario. Compensi incassati euro 75.000	Forfettario
Imprenditore in regime di contabilità ordinaria che nel corso del 2022 ha ricavi (principio di competenza) per euro 82.000	Forfettario

forfettario; in questo senso il contribuente che nonostante sia in possesso dei requisiti per poter applicare il forfettario, opta (non obbligato) per il regime ordinario, dovrebbe, generalmente, rispettare il vincolo di permanenza triennale e solo dopo il suo decorso, nel rispetto di tutti i requisiti, potrà accedere al regime forfettario.

Tuttavia a questa norma vi è un importante eccezione.

Non è infatti necessario verificare il decorso del triennio in quanto l'articolo 1 del Dpr

442/1997 consente di modificare l'opzione esercitata senza attendere il decorso del triennio se sono intervenute modifiche sostanziali su un regime contabile.

Per cui proprio nella circolare n. 9/E del 2019, l'Agenzia delle entrate, ha, di fatto, ammesso la presenza della siffatta deroga.

In quell'occasione le Entrate avevano sostenuto la tesi che permette il passaggio dall'ordinario al forfettario anche senza rispettare il vincolo triennale, in virtù del fatto che il

regime forfettario era stato oggetto di rilevanti modifiche con la Legge di bilancio 2019.

Anche in quell'occasione, come già più sopra evidenziato, ci fu un'importante operazione di restyling del regime che portò dall'aumento della soglia di ricavi e compensi previsti per l'accesso al regime.

Ci sarebbero dunque fondati motivi per credere che tale eccezione interpretativa si possa applicare anche in questa circostanza, per cui l'accesso dal 2023 al regime forfettario potrebbe essere concesso anche ai soggetti che in precedenza avevano optato per il regime ordinario, prima del decorso del triennio previsto.

I requisiti per il regime forfettario: i requisiti di accesso

Il regime forfettario si applica sia ai soggetti già in attività sia a coloro che intraprendono una nuova attività e non prevede una scadenza legata a un numero di anni di attività o al raggiungimento di una particolare età anagrafica; la sua applicazione è, pertanto, subordinata solo al verificarsi delle condizioni di seguito descritte.

Alla luce delle modifiche introdotte dalla sopra citata Legge di Bilancio 2023 vale la pena di riepilogare come il regime forfettario rappresenti il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un'attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso dei requisiti di accesso stabiliti dal comma 54 della legge 190/2014.

Per poter usufruire del regime

REQUISITI IN SINTESI

REQUISITI	AMMONTARE
Limite dei ricavi e compensi	€ 85.000 per tutte le attività
Spese per lavoro dipendente e assimilati	€ 20.000 lordi
Beni strumentali	Abrogato a partire dal 1.1.2019

I REQUISITI D'ACCESSO DAL 2023

Nuovo Limite ricavi pari ad € 85.000	Ricavi conseguiti o compensi percepiti, ragguagliati ad anno, di ammontare non superiore a 85.000 euro. Per la modalità di determinazione valgono le regole del regime previgente (es. se un contribuente passa dall'ordinario 2022 al regime forfettario nel 2023 il limite pari a 85.000 si calcola con le regole della competenza) Dal 1.1.2023 il regime cessa immediatamente di avere applicazione (dall'anno stesso) per coloro che avranno maturato compensi o ricavi superiori ai 100 mila euro, senza aspettare l'anno fiscale successivo, come era prima della modifica introdotta dalla legge 197/2022.
Spese per lavoro dipendente. Sostentimento di spese per un ammontare complessivo non superiore a 20.000 euro lordi	<ul style="list-style-type: none"> > lavoratori dipendenti; > lavoro accessorio (articolo 70 del Dlgs 276/2003); > collaboratori di cui all'articolo 50 comma 1 lettere c) e c-bis) del Tuir, anche se assunti secondo la modalità riconducibile ad un progetto ai sensi degli articoli 61e seguenti del Dlgs 276/2003; > utili erogati agli associati in partecipazione con apporto costituito da solo lavoro (articolo 53 comma 2 lettera c) del Tuir); > somme corrisposte per le prestazioni di lavoro effettuate dall'imprenditore medesimo o dai suoi familiari (articolo 60 del Tuir).

forfettario la norma individua dei requisiti denominati "di accesso" ed altri definiti "cause ostative" o di esclusione.

La differenza sostanziale sta nel fatto che, mentre i requisiti di accesso vanno verificati di fatto al momento dell'entrata nel regime (normalmente sul periodo precedente rispetto alla scelta), le cause ostative invece, generalmente, riguardano il solo esercizio di applicazione del regime.

Pertanto, a differenza delle casistiche di accesso, il verificarsi di una causa ostativa (di esclusione) nell'anno precedente la scelta di entrare nel regime forfettario non è di impedimento al regime di favore, a condizione che la stessa causa sia venuta meno prima dell'inizio dell'anno in cui il contribuente aderisce al

regime agevolato.

Quindi la cessione della partecipazione in società di persone nell'anno X, non farà venir meno la possibilità di poter aderire al regime forfettario nell'anno X +1. Al contrario il superamento della soglia di 85.000 nel corso dell'anno X, inibisce l'accesso al regime agevolato nell'anno X+1.

I requisiti di accesso sono i seguenti:

- > Ricavi conseguiti o compensi percepiti, ragguagliati ad anno, di ammontare non superiore a 85.000 euro.
- > Spese per lavoro dipendente. Sostentimento di spese per un ammontare complessivamente non superiore a 20.000 euro lordi.

Per la verifica della soglia di compensi/ricavi, nel caso di

LE CAUSE OSTATIVE AL REGIME

<u>Regimi speciali iva/ reddito</u>	Utilizzo di regimi speciali Iva e di determinazione forfettaria del reddito;
<u>Residenza fiscale all'estero</u>	Residenza fiscale all'estero (con esclusione dei residenti in Stati Ue/ See che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo);
<u>Cessione fabbricati o mezzi di trasporto nuovi</u>	Effettuazione in via esclusiva o prevalente di attività di cessione di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi
<u>Soci di società di persone</u>	Gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico di cui al Dpr 22 dicembre 1986, n. 917,
<u>Controllo diretto/ indiretto di Srl che esercitano attività riconducibili alla P.iva agevolata</u>	Gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni;
<u>Rapporti economici con gli ex datori di lavoro</u>	Le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro, ad esclusione dei soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni
<u>Reddito di lavoro dipendente eccedente € 30.000</u>	Presenza, nell'anno precedente, di redditi di lavoro dipendente o assimilati, di cui agli articoli 49 e 50 del Tuir, che superano l'importo di 30.000 euro; la soglia non deve essere verificata se il rapporto di lavoro è cessato (nuova lettera d-ter).

esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici Ateco, si deve fare riferimento sempre alla somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.

Inoltre si ricorda che non rilevano ai fini del computo della soglia pari a 85.000 euro, gli ulteriori componenti positivi indicati nelle dichiarazioni fiscali, adeguando il riferimento agli ISA (Indici Sintetici di Affidabilità). Al contrario, nonostante le modifiche, continua a non aver più alcuna rilevanza il parametro relativo all'ammontare dei beni strumentali posseduti dal contribuente, per il quale invece per il passato era previsto uno specifico ammontare prestabilito oltre il quale non era consentito

mantenere il regime agevolato.

I requisiti per il regime forfettario: le cause ostative

In ultima analisi va segnalato come per fruire dell'agevolazione in questione non si deve incorrere in nessuna delle cause ostative previste dal comma 57 della legge n. 190 del 2014.

Non posso aderire al regime agevolato:

- › i soggetti che si avvalgono di regimi speciali ai fini Iva o di regimi forfettari di determinazione del reddito
- › i soggetti non residenti, ad eccezione di coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'Unione europea, o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo, che

assicuri un corretto scambio di informazioni, e producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto

- › i soggetti che effettuano in modo esclusivo o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati e relative porzioni o di terreni edificabili ovvero cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi
- › i soggetti che partecipano a società di persone, ad associazioni professionali, di cui all'articolo 5 del Tuir, o a società a responsabilità limitata aventi ristretta base proprietaria che hanno optato per la trasparenza fiscale
- › i soggetti che, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dal soggetto in questione;
- › i soggetti la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti dei datori con i quali sono in corso rapporti di lavoro o lo sono stati nei due periodi d'imposta precedenti, o anche nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori;
- › i soggetti che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente eccedenti l'importo di 30.000 € (la verifica di tale soglia è irrilevante se il rapporto di lavoro è cessato).

In relazione a tali fattispecie si ricorda che la partecipazione in società di persone è causa ostativa sempre (in ogni caso) e questo indipendentemente dalla quota posseduta.

La partecipazione in società di capitali, invece, è causa ostativa solo in presenza di controllo e quando la società esercita un'attività riconducibile a quella svolta dal contribuente che vuole adottare il regime forfettario (codici ATECO appartenenti al medesimo gruppo).

Le altre novità, l'obbligo di fattura elettronica

Ai sensi dell'articolo 18 del DL 36/2022 l'obbligo di fatturazione elettronica per i contribuenti in regime forfettario (di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89 legge 190/2014) e per quelli in regime di vantaggio (di cui all'articolo 27, commi 1 e 2 del DL 98/2011) si applica a partire dal 1° luglio 2022 per i soggetti che nell'anno precedente (2021) abbiano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a 25.000 euro, e a partire dal 1° gennaio 2024 per i restanti soggetti.

Per come è stata scritta la norma, non risulterebbe quindi chiaro se, in caso di superamento della soglia pari a 25.000 euro di ricavi e compensi nel 2022, i forfettari senza ancora l'obbligo di fattura elettronica (perché neocostituiti o con ricavi/compensi sotto i 25 mila euro nel 2021), avrebbero dovuto poi utilizzarla a partire dal 1° gennaio 2023 o dal 1° gennaio 2024.

L'Agenzia delle entrate nella FAQ numero 15 pubblicata il 22 dicembre 2022 specifica che

I REGIMI SPECIALI CHE INIBISCONO L'ACCESSO AL REGIME FORFETTARIO

- › agricoltura e attività connesse e pesca,
- › vendita sali e tabacchi,
- › commercio dei fiammiferi,
- › editoria,
- › gestione di servizi di telefonia pubblica,
- › rivendita documenti di trasporto pubblico,
- › intrattenimenti, giochi e altre attività,
- › agenzie di viaggi e turismo,
- › agriturismo,
- › vendite a domicilio,
- › rivendita di beni usati, di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione,
- › agenzie di vendite all'asta di oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione,
- › vendita di rottami o cascami.

l'obbligo di e-fattura si applica dal 1° luglio scorso per i soli soggetti che nell'anno precedente (2021) avevano conseguito ricavi ovvero percepito compensi, ragguagliati ad anno, superiori a euro 25.000 ed a partire dal 2024 per tutti gli altri, senza quindi alcuna verifica del livello di ricavi/compensi raggiunto nel corso del 2022.

In altre parole il contribuente che nel corso del 2021 non aveva superato la soglia di euro 25.000, ma lo ha fatto nel corso del 2022 non è obbligato dal 1.1.2023 all'emissione della fatturazione elettronica. Secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate, costui potrà ancora per tutto il 2023 procedere con l'emissione della fattura cartacea essendo l'obbligo previsto solo a partire dal 1.1.2024.

Superamento soglia ricavi ed uscita dal regime

Cosa succede se in un anno d'imposta il titolare di partita Iva consegue un ricavo/compenso superiore al limite prestabilito?

Fino al periodo d'imposta in

chiusura al 31.12.2022, il contribuente decadeva in automatico dall'applicazione del regime forfettario solo a partire dall'anno successivo il superamento della soglia prevista.

Ciò stava a significare che qualunque fosse l'entità dello sfioramento nell'anno in corso il regime non veniva mai perso.

Pertanto anche il contribuente che nel 2022 ha aderito al regime forfettario ed ha raggiunto la soglia di euro 200 mila, ha diritto di mantenere comunque l'agevolazione per l'annualità in corso, dovendo passare al regime ordinario, solo nel 2023.

Ora con la modifica introdotta dalla legge 197/2022 (comma 54) viene prevista la cessazione del regime dall'anno stesso in cui i ricavi o compensi percepiti sono superiori a 100 mila euro. In tal caso la fuoriuscita è immediata.

La decorrenza di tale ultima modifica è dal 2023, per cui indipendentemente dalla soglia raggiunta dal contribuente forfettario al termine del 2022, non vi sarà alcuna novità in

FATTURAZIONE ELETTRONICA PER I FORFETTARI

Il chiarimento dell'agenzia delle entrate. Telefisco 2022. Il codice natura da riportare è N2.2

Le specifiche tecniche della fatturazione elettronica, in vigore dal 1° gennaio 2021, contemplano un solo codice per i forfettari - RF19 - che identifica il loro regime fiscale. La natura delle loro operazioni resta confinata nell'unico codice generico N2.2 - Non soggette altre, o verrà rilasciato un codice specifico?

Si conferma che per la corretta compilazione delle fatture elettroniche da parte degli operatori in regime forfettario, nel file Xml va indicato il codice RF19 nel campo 1.2.1.8 <RegimeFiscale> e il codice natura N2.2 nel campo 2.1.1.7.7 <Natura>, come già effettuato da numerosi operatori forfettari dal 2019 ad oggi.

In ogni caso, visto anche il provvedimento del 4 febbraio 2021, il Sistema di interscambio calcolerà il bollo (2 euro oltre 77,47 euro del totale fattura) anche se il contribuente non lo indicasse?

Si conferma, inoltre, che il servizio esposto nel portale Fatture e Corrispettivi denominato «Pagamento imposta di bollo» esporrà - anche per i soggetti forfettari - l'elenco (elenco A) delle fatture nelle quali l'operatore ha indicato l'assoggettamento a bollo (2.1.1.6.1 <BolloVirtuale>) nonché l'elenco (elenco B) delle fatture che, pur non contenendo l'indicazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo, rispondono ai criteri individuati come requisiti che presumono l'obbligo del pagamento del bollo.

corso riguardo al regime agevolato.

Se invece il contribuente in regime forfettario nel corso del 2023 dovesse superare la soglia di euro 100 mila di compensi/ricavi il reddito dell'intera annualità va determinato con le modalità

ordinarie, con applicazione di Irpef ed addizionali.

Per quanto riguarda l'Iva, invece viene espressamente stabilito che la stessa risulterà dovuta solo per le operazioni che comportano il superamento del predetto limite. In altre parole

l'Iva è dovuta solo sulla somma eccedente i 100 mila euro.

Per cui nell'ipotesi che il contribuente in regime forfettario abbia nel corso del 2022 ricavi per euro 115 mila, solo sul residuo importo di euro 15.000 dovrà applicare l'Iva ●

MANUALE

WEALTH PLANNING

di A. Vasapolli, A. Chianale

Il Manuale Wealth Planning si pone l'ambizioso obiettivo di diventare uno dei punti di riferimento per chi si occupa di pianificazione patrimoniale, passaggio generazionale e tutela dei patrimoni familiari.

Nel volume vengono approfonditamente esaminati, in particolare, i molteplici strumenti giuridici che il nostro ordinamento mette a disposizione per rendere efficiente l'instestazione dei patrimoni e ottimizzare il passaggio generazionale degli stessi o tutelarli dai rischi di aggressione, siano essi strumenti di matrice interna, tradizionali o innovativi, o mutuati da esperienze estere, quali i trust e certe tipologie di contratti.

L'opera offre una visione d'insieme per comprendere quali siano gli strumenti migliori da utilizzare e come impiegarli per soddisfare le più diverse esigenze.

ACQUISTA
SUBITO
IL VOLUME

SHOPPING
ON LINE
24!



NELLE LIBRERIE
PROFESSIONALI

www.shopping24.it - Link diretto al prodotto:
offerte.ilsole24ore.com/wealthplanning

Pagg. **876**
€ **79,00**

SERVIZIO CLIENTI - tel. 02/30.300.600 - servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com

GRUPPO 24 ORE

Operativa solo nel 2023 la flat tax al 15 per cento per il reddito incrementale

di Alessandra Caputo

La norma contenuta nella legge di Bilancio, articolo 1 commi 55-57, precisa anche che la base imponibile da assoggettare a flat tax può essere al massimo di 40.000 euro

La Legge di Bilancio 2023 introduce una nuova “tassa piatta” del 15% anche detta “flat tax” da applicare agli aumenti di reddito realizzati nel 2023 rispetto al triennio precedente delle persone fisiche titolari di reddito di impresa o di reddito di lavoro autonomo.

Le norme previste sono tre: il comma 55 definisce l’ambito di applicazione della flat tax e le modalità; i commi 56 e 57 precisano le conseguenze di tale nuovo regime relativamente alla determinazione dei requisiti reddituali validi ai fini del riconoscimento di benefici fiscali nonché degli acconti dovuti per il periodo d’imposta 2024.

L’ambito di applicazione e le modalità

I soggetti interessati a questo nuovo regime sono i contribuenti persone fisiche esercenti attività d’impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario. La norma non richiede, espressamente, la titolarità di una partita Iva per cui si ritiene interessi anche i soci di società trasparenti

quali le società di persone. Sul punto, tuttavia, appare opportuna una conferma.

La flat tax opera esclusivamente per l’anno 2023, dunque non è da considerarsi “a regime”.

I soggetti interessati possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito vigenti previste dall’articolo 11 del Tuir, un’imposta sostitutiva dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali.

L’imposta, che è pari al 15%, si applica su una base imponibile pari alla differenza tra il reddito d’impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d’impresa e di lavoro autonomo, d’importo più elevato, dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5% di quest’ultimo ammontare.

La locuzione “di quest’ultimo ammontare” ha suscitato qualche perplessità se sia riferita al reddito più elevato del triennio oppure alla differenza tra il reddito 2023 e il reddito più elevato del triennio. Tenuto conto che la relazione illustrativa alla legge di Bilancio

afferma che la tassa piatta si applica sulle variazioni di redditi superiori al 5%, si ritiene debba essere applicata sul reddito più elevato del triennio.

La volontà del legislatore appare, infatti, quella di concedere un risparmio di imposta a coloro che dichiarano redditi superiori nel 2023 rispetto al più elevato dei redditi del triennio precedente ma solo se le variazioni sono di più del 5%.

Facciamo un esempio:

ipotizziamo che un contribuente abbia conseguito nel 2023 un reddito di 200.000 euro e che il reddito più alto del triennio 2020-2022 sia quello del 2022 pari a 160.000 euro. La variazione è pari ad euro 40.000 che, decurtata del 5% di 160.000 (= 8.000) dà una base imponibile di 32.000. L’ammontare di 8.000 euro corrisponde ad una variazione del 5% che rappresenta, quindi, una franchigia: fino a questo ammontare di variazione, il legislatore non riconosce nessuna agevolazione.

In conclusione, il contribuente dell’esempio assoggetterà alla flat tax l’ammontare di 32.000 euro mentre il

restante reddito di 168.000 euro sarà assoggettato ad Irpef e addizionali.

La norma contenuta nella Legge di Bilancio precisa anche che la base imponibile da assoggettare a flat tax può essere al massimo di 40.000 euro; qualora, quindi, l'importo risultante fosse maggiore, dovrebbe comunque essere ricondotto a questo ammontare.

Nelle modalità di determinazione della flat tax restano poi alcuni dubbi che dovranno essere chiariti. In primo luogo, dalla disposizione normativa non è chiaro se la quota di reddito assoggettata alla flat tax concorra o meno alla determinazione dell'Irpef e delle addizionali per il reddito eccedente. C'è poi da chiarire se i contribuenti che hanno avviato l'attività nel 2021 o nel 2022 che, quindi, non dispongono del triennio di osservazione possano o meno beneficiare della flat tax; per questi contribuenti potrebbe essere sufficiente avere almeno un reddito con cui confrontare quello del 2023.

Come prima anticipato, restano esclusi dall'applicazione della flat tax le persone fisiche che si avvalgono del regime forfetario di cui alla legge 190/2014; tuttavia, non è chiaro se l'aver applicato questo regime per uno o più degli anni del periodo di osservazione possa essere considerato o meno preclusivo della flat tax.

Le altre disposizioni

Infine, i commi 56 e 57 della legge 197/2022 definiscono alcuni aspetti di tale nuovo regime relativamente alla determinazione dei requisiti reddituali validi ai fini del riconoscimento di benefici fiscali nonché degli acconti dovuti per il periodo d'imposta 2024.

LE NORME DI RIFERIMENTO

Legge 197/2022, articolo 1 commi 55-57

55. Per il solo anno 2023, i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190, possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito stabilite dall'articolo 11 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali, calcolata con l'aliquota del 15 per cento su una base imponibile, comunque non superiore a 40.000 euro, pari alla differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo d'importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5 per cento di quest'ultimo ammontare.

56. Quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche della quota di reddito assoggettata all'imposta sostitutiva di cui al comma 55.

57. Nella determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali per il periodo d'imposta 2024 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni dei commi 55 e 56.

In particolare, il comma 56 precisa che quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche della quota di reddito assoggettata alla flat tax; il comma 57 dispone che nella determinazione

degli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali per il periodo d'imposta 2024 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che sarebbe stata determinata senza applicazione della flat tax. Per il 2023, pertanto, i contribuenti dovranno determinare l'Irpef e le addizionali teoriche e calcolare gli acconti sulla base di queste. ●

LA FLAT TAX: LE REGOLE

Soggetti ammessi	Contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario
Periodo	Esclusivamente per il 2023
Modalità	Si applica una imposta sostitutiva del 15% su una base imponibile pari alla differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo, d'importo più elevato, dichiarato negli anni dal 2020 al 2022, decurtata di un importo pari al 5% di quest'ultimo ammontare.
Limiti	La base imponibile non può essere superiore a 40.000 euro
Acconti	Gli acconti 2024 dovranno essere calcolati tenendo conto delle imposte che sarebbe state versare nel 2023 senza applicazione della flat tax.

Tassate le cripto-attività sopra i duemila euro con una sostitutiva al 26%

di Stefano Capaccioli e Dario Deotto

Inoltre nella legge di Bilancio viene prevista la possibilità di sanatoria per chi non ha indicato nella propria dichiarazione annuale dei redditi le cripto-attività detenute negli anni passati

La legge di Bilancio 2023 (articolo 1, commi da 126 a 147, della L. 197/2022) ha introdotto una specifica disciplina tributaria relativa alle criptoattività.

Viene inserita la nuova lettera c-sexies) all'articolo 67 del Tuir, in base alla quale si stabilisce che (dal 1° gennaio 2023) costituiscono redditi diversi:

“c-sexies) 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”.

E' di tutta evidenza che il concetto di criptoattività sopra riportato include sia le valute virtuali - quali le criptovalute come, ad esempio, bitcoin, ethereum, e gli stablecoin quali USD Tether, USD Coin - sia tutte le altre rappresentazioni digitali di valore o diritti che utilizzano la tecnologia di registro distribuito, costituendo una definizione a fini tributari quasi omninclusiva. Nel concetto di “cripto-attività” devono dunque essere ricomprese anche gli Nft e la cosiddetta DeFi, che invece risultano esclusi dal Regolamento Europeo “Market for crypto-assets” o MiCA, di prossima approvazione.

In base alla previsione della lettera c-sexies), le fattispecie imponibili risultano, come si è visto, “le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione” delle medesime cripto-attività. Inoltre, viene stabilito che “non costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra cripto-attività aventi eguali

caratteristiche e funzioni”.

Si tratta di disposizioni che lasciano molte perplessità. Ad esempio, il riferimento al “rimborso” (è difficile immaginare un rimborso, ad esempio, per la maggior parte delle criptovalute) così come “alle criptoattività aventi uguali caratteristiche e funzioni” (sempre con riferimento alle valute virtuali, va considerato che nessuna è uguale alle altre) si dimostrano del tutto inconferenti. In realtà, chi ha scritto la norma voleva intendere – come risulta dai documenti accompagnatori – che non assumono rilevanza “lo scambio tra valute virtuali, mentre assume rilevanza fiscale l'utilizzo di una cripto attività per l'acquisto di un bene o un servizio o di una altra tipologia di cripto-attività (ad esempio utilizzo di una *crypto currency* per acquistare un *non fungible token*) o la conversione di una *crypto currency* in euro o in valuta estera”. In definitiva, ad esempio, le operazioni crypto to crypto relative a valute virtuali non vengono ad assumere rilevanza reddituale, mentre

l'assumono, in ipotesi di plusvalenza, la conversione di una valuta virtuale in valuta fiat. Si nutrono forti dubbi, invece, sul fatto che l'utilizzo di una valuta virtuale – ether – per l'acquisto di un NFT possa originare una “plusvalenza” rilevante ai fini della nuova lettera c-sexies) dell'articolo 67 Tuir.

La norma fa riferimento anche alla “detenzione” di cripto attività quale elemento generatore di materia imponibile, che appare una sorta di chiusura del sistema, volendo attrarre nei redditi diversi proventi altrimenti non inquadrabili (Airdrop, Decentralized Finance, Faucet, Play to earn, etc.), di natura e provenienza eterogenea.

Un ulteriore aspetto da prendere in considerazione è quello legato al limite quantitativo. La norma fa riferimento alle “plusvalenze e altri proventi...non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta”.

Tale importo deve dunque essere preso in considerazione facendo riferimento a tutte le criptoattività rilevanti ai fini della nuova disposizione.

La determinazione della plusvalenza

All'articolo 68 del Tuir viene aggiunto un nuovo comma ai fini della determinazione dell'eventuale plusvalenza riferita alle cripto - attività di cui alla lettera c-sexies) dell'articolo 67 del Tuir. Viene stabilito:

“9-bis. 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 cripto-attività permutate e il

costo o il valore di acquisto. Le plusvalenze di cui al periodo precedente sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze, per un importo superiore a euro 2.000, 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 d'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 cripto-attività percepiti nel periodo d'imposta sono assoggettati a tassazione senza alcuna deduzione”.

La quantificazione della base imponibile su cui applicare la tassazione viene quindi definita come confronto tra:

- (i) il corrispettivo percepito nel caso di cessione ovvero il valore normale di quelle permutate e
- (ii) il costo o valore di acquisto, con la precisazione che in caso di successione vale il valore definito o dichiarato in dichiarazione di successione e nel caso di donazione il costo per il donante.

Si rileva la particolare criticità derivante dal fatto che la norma stabilisce che 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”. In proposito, si osserva che il concetto di certezza e precisione mal si attaglia alle criptoattività e costituisce una novità, dato che le nozioni conosciute sono previste ad esempio dall'articolo 101 del Tuir relative alle perdite su crediti.

Nel sistema delle criptoattività esistono due modalità di transazione: on-chain, vale a dire che avviene nella blockchain in maniera decentralizzata; off-chain, eseguita di regola in una piattaforma ovvero un intermediario.

La **transazione on chain**, sistema naturale e nativo, non prevede, né può prevedere, l'esistenza di documenti emessi da terze parti poiché tutte le transazioni sono pubbliche e visionabili attraverso un cosiddetto *explorer*: purtuttavia, stante il sistema decentralizzato, non esiste neppure un momento in cui la transazione è stata effettuata, bensì un tempo in cui questa viene registrata, senza un preciso riferimento temporale per determinare il prezzo da fonte esterna.

Nelle **transazioni off-chain**, i documenti disponibili sono spesso costituiti da meri file di testo, nel formato *comma-separated values*, liberamente modificabili, senza quindi la possibilità, di poter avere un estratto conto o una rendicontazione. Tale formato non ha neanche uno standard e ogni riga della tabella (o record della base dati) è rappresentata da una linea di testo, che a sua volta è divisa in campi (le singole colonne) separati da un apposito carattere separatore (di norma la

virgola o in punto e virgola), ciascuno dei quali rappresenta un valore.

Il concetto di “certo e preciso”, dunque, presta il fianco a numerose perplessità. La conseguenza risulta l'impossibilità, di fatto, di dedurre alcun costo; tale soluzione tuttavia appare discriminatoria nei confronti di altre fattispecie imponibili previste dallo stesso articolo 67 del Tuir, quale la forfettizzazione prevista, in carenza della documentazione di costo, per i metalli preziosi, pari al 25% del corrispettivo percepito e per le valute estere alla media mensile minore dell'anno.

La norma prevede ulteriormente che le minusvalenze, eccedenti le eventuali plusvalenze, qualora siano superiori a euro 2.000, possano essere riportate in deduzione integralmente dall'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto: la compensazione risulta limitata alle fattispecie reddituali disciplinate dalla lettera c-sexies) dell'articolo 67. L'unica dubbio è se eventuali minusvalenze possano essere portate in deduzione dai “proventi” derivanti dalla “detenzione” di cripto-attività, posto che la norma richiama le “plusvalenze” e non i citati “proventi”.

I vari sistemi di determinazione

La norma prevede inoltre delle modifiche al decreto legislativo n. 461 del 1997 con l'applicazione dell'imposta sostitutiva nella misura del 26 per cento per i redditi derivanti dall'utilizzo di cripto-attività e con la possibilità di esercitare l'opzione di cui

all'articolo 6 (cosiddetto regime del risparmio amministrato) e dell'articolo 7 (cosiddetto regime del risparmio gestito), presso gli intermediari bancari e finanziari abilitati, nonché la possibilità di esercitare l'opzione per il risparmio amministrato relativamente ai rapporti intrattenuti con gli operatori non finanziari di cui alle lettere i) e i-bis) del comma 5 dell'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, vale a dire con i prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e di portafoglio digitale.

Regolarizzazione delle cripto-attività e nuovi obblighi di monitoraggio fiscale

Il comma 129 della legge di bilancio 2023 prevede una modifica all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, sostituendo ovunque le parole “attività estere di natura finanziaria” con “attività estere di natura finanziaria ovvero cripto-attività”, introducendo così normativamente l'obbligo di comunicazione per quest'ultime ai fini del monitoraggio tributario (quadro RW).

Il fatto è che stabilendo ex lege l'obbligo a far data dal 1° gennaio 2023 è ancora più difficile sostenere che l'obbligo sussistesse anche per il passato, peraltro per tutte le cripto-attività (quindi non soltanto per le valute virtuali), in particolare nei casi in cui il contribuente detenga (deteneva) personalmente la chiave privata.

Questo anche se la norma viene accompagnata da un'altra previsione – commi da 138 a 142 della legge 197/2022 - che prevede la regolarizzazione delle, appunto,

cripto-attività (quindi, ad esempio, anche degli Nft) non dichiarate in passato. Viene prevista la possibilità di sanatoria per coloro “che non hanno indicato nella propria dichiarazione annuale dei redditi le cripto-attività detenute entro la data del 31 dicembre 2021, nonché i redditi sulle stesse realizzati”. La sanatoria comporta il pagamento di una penalità pari allo 0,50 per cento sul valore delle attività non dichiarate per ciascun anno se non sono stati conseguiti redditi, mentre se si sono realizzati redditi occorre aggiungere il pagamento di un'imposta sostitutiva del 3,5 per cento sul valore delle stesse attività.

Sul fatto di avere conseguito o meno redditi in passato occorre ulteriormente tenere conto della specifica previsione contenuta nel comma 127 della legge di Bilancio, in base alla quale si stabilisce che “le plusvalenze relative a operazioni aventi a oggetto cripto-attività, comunque denominate, eseguite prima della data di entrata in vigore della presente legge si considerano realizzate ai sensi dell'articolo 67” del Tuir, così come le relative minusvalenze possono essere dedotte ai sensi dell'articolo 68, comma 5, del Tuir. Si tratta di una disposizione di dubbia legittimità, la quale evidentemente vorrebbe stabilire che, nonostante l'inserimento della nuova lettera c-sexies) dell'articolo 67 Tuir a far data dal 1° gennaio 2023, anche precedentemente le operazioni rilevavano redditualmente. Il fatto è che la norma appare alquanto indeterminata (si fa riferimento all'articolo 67 nella sua interezza, e non ad una sua specifica previsione), senza contare che non

si tratta affatto di norma di interpretazione autentica rilevante, come tale, per il passato. La previsione assume i connotati, in realtà, di una presunzione legale assoluta, da ritenersi illegittima in quanto lesiva del diritto di difesa ex articolo 24 Cost, come in più occasioni stabilito dalla Corte Costituzionale (nn. 144/2005 103/1991).

Peraltro, andrebbe compreso se per il passato le operazioni crypto su crypto riferite alle valute virtuali, quando la giacenza media risultava superiore a 51.645 euro per 7 giorni lavorativi continui – considerata l'assimilazione fatta dalle Entrate con le valute estere – si devono considerare rilevanti (risposta a interpello 788/2021), visto che ora, per effetto della nuova lettera *c-sexies*) dell'articolo 67 del Tuir, non lo sono.

Insomma, i dubbi sono davvero molti. Primo fra tutti – come detto – la “conciliazione” di una sanatoria con un obbligo che viene sancito ex lege per la prima volta dal 2023.

L'imposta di bollo

I commi 144-146 dell'articolo 1 della legge 197/2022 sono relativi all'imposta di bollo e all'Ivafe relative alle criptoattività, provvedendo a modificare la prima parte della Tariffa (articolo 13) e il Dl 201/2011.

L'imposta di bollo pari al 2 per mille è prevista per le “Comunicazioni periodiche alla clientela relative a prodotti finanziari, anche non soggetti ad obbligo di deposito, ivi compresi i depositi bancari e postali, anche se rappresentati da certificati” e sarà estesa anche alle comunicazioni “relative a cripto-attività di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *c-sexies*)”.

L'elemento impositivo consiste, quindi, nella comunicazione periodica alla clientela, effettuata da un intermediario finanziario, da un ente terzo che, all'interno di un rapporto contrattuale, debba inviare una rendicontazione, o almeno una volta all'anno qualora non sussista un obbligo di invio.

L'imposta di bollo interna ha una corrispondenza sull'Ivafe, imposta patrimoniale sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero da parte di persone fisiche residenti nel territorio dello Stato (articolo 19, commi da 18 a 22 del Dl 6 dicembre 2011, n. 201), costituite da prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio detenuti all'estero.

La legge 197/2022 introduce l'assoggettamento ad Ivafe sul valore delle cripto-attività detenute da soggetti residenti nel territorio dello Stato, con la locuzione “in luogo dell'imposta di bollo di cui all'articolo 13 della

parte prima della tariffa” che pare afferire a situazioni che hanno un presupposto impositivo simile all'imposta di bollo e quindi per tutti i contribuenti che detengono le cripto-attività all'estero, presso un terzo che abbia un obbligo simile a quello previsto dall'imposta di bollo, quindi in una nella comunicazione periodica alla clientela.

Tale lettura della norma esclude i detentori di criptovaluta in non custodial wallet, in quanto non tenuto in alcun modo ovvero in alcuna forma ad effettuare comunicazioni a sé stesso, né tantomeno da alcuna terza parte, essendo il wallet solo uno strumento di gestione dell'identità digitale funzionale anche alla memorizzazione, ricezione ed invio di dati.

Conclusioni

In definitiva, le misure introdotte se, da un lato, hanno il pregio di avere tentato di disciplinare – finalmente – dal punto di vista tributario la materia, dall'altro fanno emergere tutta una serie di interrogativi, soprattutto in conseguenza, probabilmente, della poca “dimestichezza” degli estensori della norma con la materia trattata.

Sarebbe quindi opportuna fin da subito un'ampia rivisitazione delle disposizioni emanate. ●

Fino a settembre assegnazioni e cessioni di immobili ai soci con trattamento fiscale di favore

di Gian Paolo Ranocchi

Tassazione del reddito realizzato con un'imposta sostitutiva molto ridotta (8% o 10,50% per le società di comodo) e possibilità di affrancare le riserve in sospensione d'imposta pagando il 13%

Tornano con la Manovra 2023, le assegnazioni e le cessioni agevolate dei beni ai soci.

La disciplina regolata dai commi da 100 a 105 della legge n. 197/2021 ricalca sostanzialmente le precedenti edizioni l'ultima delle quali è stata quella disciplinata dall'articolo 1, commi 115-120 della legge 208/2015, fatti salvi, ovviamente, i necessari allineamenti temporali. In particolare le nuove agevolazioni si applicano a condizione che le cessioni o le assegnazioni agevolate avvengano entro il 30/09/2023 e che i soci siano iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30/09/2022 ovvero vengano iscritti entro il 30 gennaio 2023, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1/10/2022.

L'opportunità è di sicuro interesse perché le regole che governano la fiscalità speciale per chi si avvale, avendone i requisiti previsti, di una delle operazioni

agevolate, consegnano sul fronte delle imposte dirette e delle indirette diverse dall'Iva, notevoli vantaggi in termini impositivi. In primis una tassazione del reddito realizzato con un'imposta sostitutiva molto ridotta (8% o 10,50% per le società di comodo) rispetto a quella ordinaria e che assolve agli obblighi fiscali non solo della società ma anche dei soci con l'ulteriore possibilità di affrancare le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'operazione di assegnazione pagando il 13% a valere, ancora definitivamente, per la tassazione della società e dei soci. In seconda battuta la riduzione del 50% dell'imposta di registro dovuta sui trasferimenti immobiliari e la possibilità di applicare le imposte ipo-catastali in misura fissa.

Nell'ambito delle assegnazioni agevolate dei beni ai soci è inoltre rilevante la possibilità di determinare il valore dell'immobile nel dato che scaturisce con il cosiddetto valore

catastale rivalutato. E ciò anche in relazione alla determinazione dell'eventuale reddito tassabile in capo ai soci (dividendi se si tratta di un'assegnazione effettuata da una società di capitali attingendo a riserve di utili, o cosiddetto "sottozero" nelle assegnazioni effettuate da qualsiasi tipo di società). Peraltro la possibilità di blindare il valore dell'immobile nel valore catastale rivalutato blocca anche la possibilità che l'AdE possa sindacare in sede di accertamento il valore dell'immobile passato dalla sfera imprenditoriale a quella privata del socio senza un corrispettivo.

Infine il ricorso alle operazioni agevolate potrebbe risolvere molti problemi alle "società di comodo".

L'esperienza degli anni precedenti insegna che esistono significative differenze tra le due operazioni possibili: assegnazione e cessione agevolata. La scelta, quindi, va effettuata con cura. L'assegnazione è un'operazione finalizzata a scaricare, a fronte del valore degli immobili attribuiti ai

soci, poste di patrimonio netto. Inoltre presuppone che vi sia un patrimonio netto capiente e che, in linea di principio, sia rispettato il cosiddetto principio di proporzionalità. Ne consegue che l'assegnazione è solitamente un'operazione complessa che comporta verifiche preventive e che coinvolge anche la fiscalità del socio assegnatario.

La cessione, invece, è idealmente un'operazione più semplice. La società vende, per quanto applicando le regole speciali, l'immobile al socio per cui in questa operazione le questioni fiscali restano isolate al mondo della società che dovrà trattare eventuali redditi (plusvalenze o componenti positivi) o perdite (minusvalenze o componenti negativi) e dovrà vedere come regolare l'aspetto finanziario connesso alla cessione.

Vediamo gli aspetti essenziali che caratterizzano le citate operazioni agevolate rimandando ad altro articolo in questo instant per tutto quanto riguarda le operazioni di trasformazione agevolata in società semplici.

Gli immobili assegnabili o cedibili

Sono esclusi dall'agevolazione i beni immobili di cui all'articolo 43, comma 2, primo periodo del Tuir¹. Trattasi degli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio d'impresa o arte e professione. La circolare n. 26/E/2016 ha chiarito che sono agevolabili i trasferimenti di:

- › immobili patrimonio di cui all'articolo 90 del Tuir;
- › immobili "merce", alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- › immobili strumentali per natura (iscritti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10 e, come detto, non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività d'impresa).

Le citate caratteristiche debbono essere verificate nel momento dell'assegnazione, a prescindere dalla data di acquisizione al patrimonio della società. A tal fine, il momento dell'assegnazione va individuato in quello in cui l'atto d'assegnazione viene effettuato e non in quello della delibera che dispone l'assegnazione medesima. Le Entrate hanno precisato che il cambiamento di destinazione d'uso anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile, è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000.

Sono agevolabili gli immobili affittati o dati in comodato gratuito a terzi dato che queste condizioni li sottraggono inequivocabilmente dall'utilizzo diretto. Lo stesso dicasi per gli immobili a disposizione, fermo restando, però, che la condizione di inutilizzo deve risultare da

elementi di carattere oggettivo. In questo contesto la circolare n. 26/E/2016 ha chiarito che nell'ipotesi di società che si trovano in una fase di liquidazione in cui non è esercitata alcuna attività d'impresa, ma si è in presenza di una mera fase di chiusura dei rapporti di credito/debito verso terzi finalizzata alla cessazione dell'attività, gli immobili possono, in linea generale, rientrare nell'assegnazione agevolata in esame. In tal caso, infatti, le Entrate ritengono rispettata la finalità della disciplina in commento che intende favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali.

Riguardo la possibilità di ritenere anche i terreni e non solo i fabbricati quali beni assegnabili, la circolare 112/E/99 ha affermato che solo i terreni non coltivati o comunque non utilizzati nell'esercizio di attività agricole possono manifestare il requisito necessario per l'assegnazione o la cessione agevolata.

Non possono essere oggetto di assegnazione o cessione agevolata, invece, le immobilizzazioni finanziarie.

Le assegnazioni agevolate

L'assegnazione di beni ai soci deve rispettare, in linea di principio, la "proporzionalità" del valore del bene assegnato rispetto alle quote di partecipazione degli stessi.

E' da ritenere possibile eseguire

¹. Di seguito il testo dell'articolo 43 del Tuir: "1. Non si considerano produttivi di reddito fondiario gli immobili relativi ad imprese commerciali e quelli che costituiscono beni strumentali per l'esercizio di arti e professioni. 2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore. Gli immobili relativi ad imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato salvo quanto disposto nell'art. 77, comma 1. Si considerano, altresì, strumentali gli immobili di cui all'ultimo periodo del comma 1-bis dell'articolo 62 per il medesimo periodo temporale ivi indicato."

anche un'assegnazione di capitale non proporzionale se ne consegue la variazione delle quote di partecipazione dei soci alla società. In quest'ultimo caso, come rilevato dal Notariato del Triveneto, occorre che la scelta di una riduzione non proporzionale sia assunta all'unanimità dei soci per superare il contrario disposto dell'articolo 2482 quater Cc^[2].

Ulteriore soluzione per superare il tema della "proporzionalità" è che il socio che si vede assegnato un bene non proporzionale alla quota detenuta, esegua un versamento in conto capitale che riequilibri il rapporto societario. Inoltre una particolare forma di assegnazione che può presentare modalità non proporzionali è quella che avviene con il recesso del socio.

Nell'ambito dell'assegnazione agevolata una questione centrale è quella che riguarda il rapporto tra patrimonio netto contabile e valore delle assegnazioni immobiliari ai soci.

L'Agenzia ha colmato l'assenza di una definizione civilistica di assegnazione fornendo una propria nozione riassunta nella seguente affermazione: «L'assegnazione viene a configurarsi ogni qual volta la società procede, nei confronti del socio, alla distribuzione di capitale o di riserve, o alla distribuzione di utili o riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene». In questo contesto la circolare n. 37/E/2016 ha ulteriormente precisato

che «l'assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare riserve contabili in misura pari al valore contabile attribuito al bene in assegnazione». Per le Entrate, quindi, per poter legittimamente accedere alla disciplina agevolata, sembrerebbe necessario detenere nel patrimonio netto riserve di importo almeno pari al valore contabile dell'immobile assegnato.

La questione posta in maniera così drastica pone però più di qualche perplessità.

Occorre infatti considerare che nelle operazioni di assegnazione la prassi contabile ammette la possibilità di trasferire al socio anche elementi del passivo, oltre che del patrimonio netto. Che l'accollo di debiti costituisca elemento tipico dell'assegnazione, peraltro, risulta anche a livello normativo, dato che il comma 103 dell'articolo 1, della legge n. 197/2022 ammette espressamente che il socio possa accollarsi delle passività, importo che deve essere portato a riduzione del valore normale dei beni ricevuti per rideterminare il costo fiscale della partecipazione post-assegnazione. Nello stesso senso la circolare n. 26/E/2016 dell'Ace (paragrafo 6.1). Contra Notariato studio n. 73-2017. Nella pratica l'accollo del debito è spesso fisiologico ogni qual volta l'acquisto dell'immobile è stato finanziato ricorrendo al capitale di terzi (mutui bancari).

In questo scenario si pone un ulteriore problema. Quanto

patrimonio occorre detenere per poter accedere legittimamente all'assegnazione agevolata, pari al valore "normale" dell'immobile assegnato o a quello "contabile" dello stesso immobile?

Si pensi al caso di un immobile con:

- › valore contabile (e fiscale di carico) di 100;
- › valore catastale di 120;
- › valore normale (di mercato) di 200.

E' da ritenere che il *valore contabile* di assegnazione attribuito dai soci al bene, non sia sindacabile da parte dell'AdE e che questo sia il valore da confrontare con la dotazione di patrimonio netto. Del resto che l'operazione di assegnazione possa avvenire anche semplicemente attribuendo contabilmente il valore di libro dell'immobile, in luogo di quello normale, è decisione riconosciuta corretta dallo stesso Documento del Consiglio nazionale dottori commercialisti del 14 marzo 2016, in cui si prevede che i soci possano attribuire all'immobile il valore netto contabile, che, per tornare al nostro esempio è 100. In tal caso, quindi, anche seguendo la tesi delle Entrate, la società deve detenere riserve almeno pari a 100^[3] e non 120 o 200.

Ovvio che ai fini fiscali nel caso citato la base imponibile per l'applicazione della tassazione sostitutiva andrà determinata assumendo il valore di 120 (valore minimo pari al catastale

2. Al riguardo l'Orientamento I.G.24 afferma: "E' legittimo, con il consenso di tutti i soci, sia nell'ipotesi di riduzione reale che in quella per perdite, deliberare la riduzione del capitale in misura non proporzionale rispetto alle singole partecipazioni, modificando in tal modo le percentuali di partecipazione dei singoli soci. Il disposto dell'art. 2482quater c.c., è infatti applicabile alle sole delibere adottate a maggioranza".

3. Si veda Paolo Meneghetti – Sole24ore del 20 febbraio 2017 – IMMOBILI ASSEGNATI ANCHE A VALORE DI LBRO -pagina 19

rivalutato). Quindi la tassazione dell'8% sarà applicata su 20 (120 VCR meno 100 CF).

Sulle assegnazioni del 2023 potrebbe pesare il recupero della SuperAce fruita per effetto degli incrementi di PN realizzati nel corso del periodo 2021. Come noto per la SPerAce è previsto un periodo di monitoraggio che riguarda il biennio 2022 - 2023. Nel caso di riduzione del patrimonio netto nel corso del citato periodo, scatta la clausola di salvaguardia per cui occorre restituire il beneficio fiscale eventualmente fruito.

Non sempre, ad ogni buon conto, l'eventuale assegnazione darà origine all'applicazione della citata clausola di salvaguardia. Se, infatti, il livello di patrimonio netto, nonostante lo scarico delle riserve per effetto dell'assegnazione agevolata, rimane inalterato rispetto a quello che ha dato origine alla SuperAce, nessuna restituzione del beneficio fiscale è dovuta. Ciò potrebbe verificarsi per effetto degli accantonamenti degli utili 2021 e/ o 2022 a riserva o di conferimenti a fondo perduto effettuati dai soci.

L'assegnazione degli immobili ai soci: la fiscalità per la società

Per le assegnazioni e le cessioni agevolate degli immobili ai soci, è prevista un'imposta sostitutiva (di Ires e Irap) del 10,5% o del 8% sulla plusvalenza realizzata, a

seconda che la società assegnante o cedente sia o meno di comodo. Lo status di "comodo" va verificato sui tre periodi d'imposta precedenti al 2023 e quindi ordinariamente sul triennio 2020/2022: se in due di questi la società è risultata di "comodo" è dovuta l'imposta sostitutiva maggiorata.

La base imponibile per il pagamento dell'imposta sostitutiva si determina mettendo a confronto il costo fiscale del bene assegnato con il valore fiscale di assegnazione e/o di cessione.

Il valore di assegnazione dell'immobile nell'ambito della disposizione agevolata, come abbiamo già accennato, può essere determinato su "base catastale" o sul valore normale.

E' possibile che nell'ambito dell'assegnazione agevolata, viste le particolari regole applicative e le diffuse recenti rivalutazioni del valore dei beni immobili, possa emergere una base imponibile negativa cosa che si verifica quando il valore fiscale del bene è superiore a quello di assegnazione. La domanda è: in questo caso è possibile accedere all'agevolazione visto che non si paga alcuna imposta sostitutiva? Sul punto si registrano orientamenti delle Entrate di segno opposto. Nella circolare n. 112/1999 era stato affermato che senza il pagamento dell'imposta sostitutiva l'agevolazione non

poteva essere riconosciuta. Nella successiva circolare n. 40/E/2002 l'orientamento era stato rivisto con un via libera all'agevolazione anche in assenza di una plusvalenza tassabile. Questa tesi è stata confermata dalle Entrate nella circolare n. 26/E/2016^[4].

Le riserve in sospensione d'imposta

Sono state diffuse le operazioni di rivalutazione dei beni d'impresa effettuate nel bilancio 2020 in applicazione dell'articolo 110 del DL n. 104/2020.

Occorre quindi interrogarsi su quali possano essere gli effetti di un'eventuale assegnazione agevolata da effettuarsi nel 2023 in relazione ai beni immobili oggetto delle citate operazioni di rivalutazione dato che, ai fini di plus e minus, la citata rivalutazione ha ordinariamente efficacia a decorrere dall'esercizio 2024. Al riguardo è utile ricordare un passaggio contenuto nella circolare n. 37/E/2016 in cui si precisa che, nell'ambito delle operazioni di assegnazione agevolata, la rivalutazione eventualmente effettuata in precedenza non perde di efficacia e nel calcolo si tiene conto dei valori rivalutati^[5].

Se la società per effetto dell'assegnazione annulla riserve in sospensione d'imposta, sulle riserve annullate occorre pagare un'imposta sostitutiva del 13%. Questo vale sia per le società di

4. Testualmente la circolare si esprime in questo modo "Si precisa, inoltre, che nell'ipotesi in cui il valore normale/catastale dei beni assegnati sia inferiore al loro costo fiscalmente riconosciuto, la base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sarà pari a zero e la minusvalenza non è deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa. Tuttavia, la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa in esame."

5. Di seguito lo stralcio che qui interessa: "Il maggior valore attribuito ai beni ammortizzabili in sede di rivalutazione è riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, a decorrere dall'esercizio che inizia, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, il primo

capitali sia per le società di persone in contabilità ordinaria (non si pone il problema per le società di persone in contabilità semplificata non avendo riserve iscritte in un bilancio).

Nella circolare n. 26/E/2016 è stato chiarito che il pagamento dell'imposta sostitutiva sulla plusvalenza che scaturisce dall'assegnazione (8% o 10,5%) risulta definitivo e liberatorio per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione. Ciò, si dice, in relazione allo scopo di consentire alle società a responsabilità limitata o per azioni di chiudere "qualsiasi debito tributario sia in capo alla società, sia in capo al socio". Logica vuole che lo stesso principio debba applicarsi anche alla riserva in sospensione d'imposta azzerata nell'ambito delle stesse operazioni, per cui il 13% non è sostitutivo solo dell'Ires della società ma anche dell'Irpef dei soci sui dividendi incassati o sul sottozero. Diversamente, infatti, sarebbero discriminate le società che hanno proceduto a rivalutazioni rispetto a quelle che non hanno operato in questo senso. In questo senso la circolare n. 37/E/2016 delle Entrate. Nel regime agevolato, quindi, così come non rappresenta utili tassabili quanto percepito a fronte della distribuzione di riserve di utili nel limite dell'ammontare assoggettato all'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, allo stesso modo non rappresenta utili quanto percepito a fronte della distribuzione di riserve in sospensione d'imposta sempre nel limite di quanto assoggettato ad imposta sostitutiva su dette riserve.

Un aspetto critico che la

circolare n. 26/E/2016 non aveva affrontato espressamente, è quello che attiene agli effetti dell'azzeramento delle riserve in sospensione d'imposta iscritte a bilancio per la parte che eccede il valore fiscale di assegnazione. Nell'assegnazione, infatti, ciò che rileva in merito agli effetti fiscali per la società e per i soci, è il valore fiscale che nell'operazione si intende far valere, anche se tale valore differisce rispetto a quello imputato contabilmente. E' infatti legittimo adottare il valore catastale rivalutato in luogo di quello maggiore di mercato ai fini dell'individuazione del valore "normale" sul piano fiscale e ciò sia ai fini dell'applicazione della sostitutiva per la società sia per la fiscalità ordinaria dei soci anche se sul piano contabile gli effetti possono essere diversi. In pratica, quindi, è possibile assegnare al socio un immobile al valore di iscrizione contabile (e fiscale per la società) a 150 e trattare ai fini fiscali extra contabilmente l'operazione assumendo il valore catastale rivalutato di 100. E' intuitivo che in un caso come questo non emerge alcuna base imponibile ai fini della sostitutiva e si possono eliminare poste di patrimonio netto senza effetti fiscali.

La domanda che ci si poneva in casi come questi è la seguente: la parte di riserva in sospensione d'imposta eventualmente annullata per la quota eccedente il valore catastale rivalutato (nel nostro esempio 50), resta comunque fiscalmente irrilevante? Nella circolare n. 37/E/2016 le Entrate hanno affermato che ai fini del versamento della predetta imposta sostitutiva del 13 per

cento, attesa la esclusiva rilevanza delle scelte contabili effettuate in sede di assegnazione, rileva l'ammontare delle riserve annullate, a prescindere dal fatto che queste siano diverse (superiori) rispetto al valore normale/catastale del bene. Nel nostro caso, quindi, il 13% va pagato su 150.

Non si applicano, nell'ambito dell'assegnazione agevolata, le presunzioni di distribuzione prioritaria delle riserve di utili rispetto a quelle di capitale (ex articolo 47, comma 1, ultimo periodo del Tuir). La circolare 37/E/2016 delle Entrate ha però fissato una regola imponendo di utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo laddove non siano presenti o siano consumate preventivamente le altre riserve (di utile o di capitale).

Con questa (discutibile) interpretazione l'Agenzia ha inteso limitare i casi di utilizzo delle riserve in sospensione d'imposta, che rappresenta, per le società di capitali, una scelta tutt'altro che penalizzante, dato con il versamento del 13% di sostitutiva, come abbiamo detto, si ottiene l'effetto definitorio del carico fiscale non solo per la società ma anche per il socio.

La tassazione "ordinaria" per i soci.

La assegnazioni agevolate hanno riflessi fiscali variabili sui soci di società di capitali.

Se con l'assegnazione, infatti, si distribuiscono riserve di utili, il reddito di capitale deve essere tassato in capo al socio il che, peraltro, avverrà con modalità diverse a seconda della natura del socio stesso (società, impresa o

UN CASO PRATICO PER CAPIRE MEGLIO

Immaginiamo che una SRL (non di comodo) abbia un unico socio con una partecipazione con costo fiscale pari a 100.

L'immobile assegnato presenta un costo fiscale di 100 e un valore normale/catastale di 150.

L'assegnazione viene eseguita tramite riduzione di una riserva di capitale pari a 100.

La società versa imposta sostitutiva dell'8% su 50 (150 meno 100).

In capo al socio si avrà che il costo della partecipazione da 100 diventa 150.

Il valore normale dell'immobile assegnato è di 150 e si riduce il costo della partecipazione di 150. Dato che la partecipazione presenta un costo fiscalmente riconosciuto di 150 non si genera imponibile per il socio.

Se al contrario quel socio avesse acquistato la partecipazione per 80 al posto di 100 si avrebbe $80 + 50 = 130$ da cui sottrarre 150 con l'emersione di imponibile da reddito da capitale di 20 (cd sottozero).

privato). Se, invece, si attribuiscono riserve di capitali, il fenomeno impositivo in capo al socio si determina solo in presenza del cosiddetto "sottozero" (attribuzione di riserve di capitale superiore al costo fiscale della partecipazione dello stesso socio).

In merito alla fiscalità del socio assegnatario il sistema speciale che regola le assegnazioni agevolate nell'ambito della Legge n. 208/2015, disapplica, come già accennato, l'articolo 47 comma 1 con conseguente disinnescamento della presunzione di distribuzione prioritaria delle riserve di utile e i commi da 5 a 8 dello stesso

articolo. L'effetto è che, similmente al passato, non si hanno riflessi sul socio di società di capitali nel limite dell'imponibile su cui la società ha corrisposto l'imposta sostitutiva, e ciò sia nel caso di distribuzione di riserve di capitali sia di utili. In questo senso si sono espresse sia la circolare n. 26/E/2016 che la n. 37/E/2016.

Per il socio assume rilevanza ai fini della tassazione^[6] il valore (normale o catastale) preso a riferimento dalla società per la determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva.

La possibilità di determinare il reddito in natura realizzato in sede di assegnazione con lo scarico delle riserve di utili utilizzando il valore "catastale", assume un'importanza molto rilevante nella valutazione della convenienza se fruire o meno della disposizione agevolata, dato che spesso il valore così determinato è inferiore sia al reale valore effettivo di mercato sia allo stesso valore di iscrizione contabile dell'immobile assegnato. Nella circolare n. 37/E, infatti, le Entrate hanno espressamente chiarito che il socio assegnatario di società di capitali deve assoggettare a tassazione il valore normale/catastale del bene assegnato, a prescindere dall'entità delle riserve annullate contabilmente. Inoltre il valore dell'immobile correttamente determinato con i criteri catastali è inattuabile in sede di accertamento da parte dell'Agenzia delle entrate.

Va ulteriormente tenuto presente che dal valore di assegnazione occorre detrarre l'ammontare già assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società. In pratica il pagamento dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze da parte della società, ha il potere di chiudere, come già detto, qualsiasi debito

gennaio 2016. La stessa disciplina prevede che il realizzo del bene rivalutato nel corso del periodo di "sospensione" - vale a dire anteriormente al periodo 2017 per un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare - comporta il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione con la conseguenza che, da una parte, le plusvalenze e le minusvalenze dei beni saranno determinate senza tener conto del maggior valore iscritto in sede di rivalutazione e che, dall'altro, sarà riconosciuto in capo al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti. Al riguardo, per ragioni di coordinamento sistematico tra la disciplina della rivalutazione e quella della assegnazione in esame, appare ragionevole ritenere che la fuoriuscita agevolata del bene dal patrimonio dell'impresa nel periodo 2016 (e, quindi, nell'ultimo periodo di sospensione degli effetti fiscali della rivalutazione) non determina una ipotesi ordinaria di assegnazione per la quale è previsto il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione. Di conseguenza, il contribuente nell'effettuare l'assegnazione agevolata beneficerà del maggior valore fiscale precedentemente rivalutato e verserà l'imposta sostitutiva in misura pari: all'8 per cento (o al 10,5%) sulla differenza tra il valore normale/catastale del bene e il nuovo costo fiscalmente riconosciuto derivante dalla rivalutazione effettuata; al 13%, qualora siano annullate riserve in sospensione per consentire l'assegnazione dei beni ai soci".

6. Ossia come riduzione del valore della partecipazione nel caso di distribuzione di riserve di capitale o come dividendo nell'ipotesi di distribuzione di riserve di utili.

tributario sia in capo alla società, sia in capo al socio.

Il "sottozero"

per i soci di società di capitali

Situazione diversa si presenta quando una società di capitali esegue una assegnazione attribuendo riserve di capitale ai soci. Al riguardo occorre premettere che attribuendo al socio una riserva di capitale non si genera automaticamente un reddito imponibile in capo al socio stesso: l'articolo 47, comma 5 del Tuir stabilisce infatti che questa operazione si traduce nella riduzione del costo fiscale della partecipazione. Il problema di carattere reddituale sorge quando per effetto della riduzione, il costo della partecipazione diventa negativo, poiché in tale ipotesi l'ammontare negativo diventa reddito imponibile per il socio e più precisamente se si tratta di socio persona fisica, reddito da capitale nella forma di dividendo.

Se un socio ha acquistato la partecipazione pagando 100 e tramite l'assegnazione gli viene assegnato un valore normale di 150 con la riduzione di una riserva di capitale, si avrà un reddito di capitale pari a 50.

Questo approccio generale trova una particolare applicazione nel caso della assegnazione agevolata di immobili. Infatti occorre partire dall'assunto, già evidenziato in precedenza, secondo cui il pagamento dell'imposta sostitutiva è definitivo e liberatorio di ogni conseguenza fiscale, sia in capo alla società sia in capo al socio. Questa affermazione, contenuta nella circolare 26/16, si traduce concretamente nell'incrementare il

costo della partecipazione di un importo pari all'imponibile su cui la società versa imposta sostitutiva, dopo di che esso verrà ridotto dell'importo pari al valore normale dell'immobile assegnato.

Il "sottozero"

per i soci di società di persone

Nell'ambito delle società di persone le regole per la determinazione del cosiddetto "sottozero" in capo al socio segue regole analoghe a quelle tracciate in precedenza fermo restando, però, che se è vero che in capo al socio di una società di capitali il "sottozero" è un reddito di capitale e come tale va tassato, il sottozero realizzato da un socio di società di persone è un reddito il cui trattamento è disciplinato dall'articolo 20-bis del Tuir.

Se la riduzione delle riserve di utili tassati per trasparenza per effetto dell'assegnazione del bene al socio non comporta problemi di tassazione di reddito per il socio (salvo, ovviamente, la riduzione del costo fiscale della partecipazione del socio stesso) erano dubbie le modalità di determinazione del reddito da "sottozero" per i soci di società di persone soprattutto laddove l'assegnazione riguardi una società in contabilità semplificata.

Con la circolare n. 37/E le Entrate hanno precisato meglio alcuni aspetti.

E' stato confermato che anche nelle società di persone potrebbe verificarsi in capo al socio l'ipotesi in cui il valore normale/catastale del bene assegnato risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (aumentato della differenza assoggettata a imposta

sostitutiva dalla società). Questo differenziale negativo secondo le Entrate non può essere attribuito al meccanismo di applicazione della disciplina agevolativa in esame, ma a vicende ad essa estranee quali, ad esempio, la circostanza che il socio assegnatario abbia acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società. In tal caso, pertanto, è stato precisato che non possono trovare applicazione le norme specifiche previste dalla disciplina agevolativa in esame, ma quelle ordinarie che prevedono la tassazione come utile di tale differenziale negativo ai sensi dell'articolo 47, comma 7, del Tuir, eventualmente tassabile separatamente, se ne ricorrono i presupposti, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, lettera l, del Tuir.

Quanto detto vale anche nel caso in cui l'assegnazione sia effettuata da società in contabilità semplificata, non essendo prevista una specifica deroga in tal senso dalle norme del Tuir. Al riguardo secondo l'Agenzia il costo fiscale della partecipazione del socio in contabilità semplificata deve essere determinato in via extracontabile con le stesse modalità previste dall'articolo 68, comma 6 del Tuir.

In merito al trattamento dell'assegnazione in capo alle società di persone in contabilità semplificata che hanno in passato rivalutato gli immobili, la circolare n. 37/E ha preso posizione con un paragrafo ad hoc. E' stato ricordato che la rivalutazione effettuata dai contribuenti in regime di contabilità semplificata non genera - a differenza di quanto

accade per gli altri contribuenti in contabilità ordinaria - la “creazione” di una corrispondente riserva in sospensione d’imposta, anche nel caso in cui il contribuente, successivamente alla rivalutazione, transiti dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria. Per le Entrate, quindi, “considerato che la rivalutazione effettuata in regime di contabilità semplificata non ha generato una riserva in sospensione d’imposta, il maggior valore del bene rivalutato trova la sua contropartita, nel passaggio al regime ordinario, in una riserva libera da vincoli, con la conseguenza che il successivo annullamento di tale riserva - per consentire l’assegnazione dei beni ai soci - non è assoggettato ad imposta sostitutiva del 13 per cento prevista in materia di assegnazione agevolata”.

Il passaggio chiarisce che le società in contabilità semplificata che hanno rivalutato gli immobili, non devono preoccuparsi di assoggettare al 13% la riserva in sospensione d’imposta dato che non esiste, ma non chiarisce pienamente come debba approcciare il socio della stessa società al caso specifico nell’ambito dell’eventuale determinazione del proprio sottozero da tassare ex articolo 20-bis del Tuir.

La cessione ai soci

La seconda opzione prevista dalla Manovra 2023 consiste nella possibilità che la società proceda ad una cessione “agevolata” dei beni ai soci. Si tratta di un’operazione grazie alla quale è

possibile trasferire l’immobile non strumentale per destinazione al di fuori del perimetro d’impresa, ma le peculiarità della cessione sono diverse da quelle della assegnazione.

Può essere utile riflettere sulla cessione agevolata in determinate situazioni.

In primo luogo si pensi alla necessità di far uscire l’unico immobile detenuto dal perimetro sociale a fronte di una compagine societaria formata da due soci. Se essi non sono disponibili ad intestarsi in comproprietà l’immobile sarà necessario individuare delle poste di conguaglio tra le altre attività o tra le passività, ma non sempre tale indagine porta a risultati praticabili: con la cessione agevolata il problema è superato nel senso che l’operazione non deve necessariamente coinvolgere tutti i soci.

La cessione, inoltre, non presuppone alcuna necessità di capienza del patrimonio netto rispetto al valore di iscrizione del bene. Con la cessione, infatti, non vi è alcuna riduzione del patrimonio netto (come nell’assegnazione), ma semplicemente una permutazione dell’attivo patrimoniale da immobilizzato o circolante (immobili merce) a liquidità o credito verso il socio.

L’immobile trasferito acquisisce in capo al socio cessionario un valore fiscale pari a quello che ha determinato la base imponibile ai fini dell’assoggettamento della plusvalenza ad imposta sostitutiva in capo alla società.

Il comma 102 dispone che in caso di cessione agevolata ai fini della determinazione dell’imposta sostitutiva, il corrispettivo della

cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell’articolo 9 Tuir, o al valore catastale rivalutato, è computato in misura comunque non inferiore ad uno dei due valori. Trattasi quindi di una disposizione di salvaguardia per il Fisco.

Il dubbio che ci si poneva, sul punto, era il seguente: a fronte di un immobile con un valore catastale rivalutato per 60 e ceduto al socio al corrispettivo di 100, è possibile applicare l’imposta sostitutiva sulla plusvalenza calcolata su 60 e non su 100? Il chiarimento è arrivato con la circolare n. 37/E/2016. E’ stato precisato, infatti, che mentre nel caso di assegnazione di beni immobili è possibile determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva prendendo a riferimento il valore normale o catastale dei beni, nel caso di cessione tali valori (normale/catastale) assumono rilevanza solo se superiori al corrispettivo, chiudendo implicitamente alla soluzione ipotizzata.

Plus e minus da assegnazione e cessione

La circolare 37/E ha anche chiarito il regime fiscale delle minus realizzate nell’ambito delle operazioni agevolate fissando alcune regole particolari di cui bisogna tenere conto. Vediamo nel dettaglio di cosa si tratta.

Assegnazioni di beni patrimonio La minusvalenza che si genera:

- › non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d’impresa (articolo 101 del Tuir);
- › assume rilevanza ai fini Irap sulla base del principio della

presa diretta dal bilancio. Occorre tenere presente che la rilevanza ai fini Irap della minus, presuppone che tale componente abbia avuto un'evidenza contabile e quindi sia transitata a conto economico.

Assegnazione beni magazzino

In presenza di assegnazione di immobili merce il componente negativo di reddito che scaturisce dall'operazione sconta il seguente trattamento:

- › assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa, ma a condizione che il componente positivo sia stato determinato in misura pari al valore normale ex articolo 9 del Tuir. Per le Entrate, quindi, in questo caso ai fini della deducibilità del costo non rileva automaticamente il valore catastale rivalutato se esso differisce (al ribasso) rispetto al valore di mercato;
- › assume rilevanza ai fini Irap sulla base del principio della presa diretta dal bilancio.

Il riconoscimento fiscale del componente negativo nel caso di

assegnazione di immobili magazzino, presuppone che lo stesso sia anche transitato a conto economico.

Assegnazioni plurime

In presenza di operazioni di assegnazioni plurime le regole per trattare plus/minus sono speciali e devono essere tenute presenti per gestire correttamente la prossima scadenza di versamento della prima rata di imposta sostitutiva (8% o 10,5%). Le Entrate hanno infatti precisato che se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, le componenti negative di reddito, che originano dall'assegnazione di beni merce, *devono* essere utilizzate per ridurre l'importo di quelle positive sulla quali è applicabile l'imposta sostitutiva. Ne consegue quindi che i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi.

Nell'ambito della cessione, invece, le minusvalenze sono deducibili in quanto realizzate sia in relazione a beni merce sia in

relazione a beni patrimonio sempre a condizione, però, che il corrispettivo sia effettivamente rappresentativo del valore di mercato.

La tassazione indiretta

Nell'ambito di assegnazione e cessioni agevolate non è previsto alcun regime speciale ai fini dell'Iva, a differenza della tassazione di registro e delle imposte ipocatastali.

La diversa impostazione trova ragione nel fatto che l'Iva, che deve quindi essere applicata ordinariamente, è un'imposta armonizzata a livello comunitario: l'introduzione di eventuali agevolazioni per i casi di assegnazione ai soci avrebbero potuto contrastare con le norme europee.

La legge di stabilità ha altresì disposto che le aliquote proporzionali di registro eventualmente applicabili siano ridotte alla metà e le imposte ipocatastali siano dovute in misura fissa in caso di assegnazione o cessione agevolata. ●

La trasformazione agevolata in società semplice, una chance per liberarsi degli immobili

di Paolo Meneghetti

Occorre attenzionare la determinazione dell'imponibile da dividendo per le riserve di utili esistenti nella società di capitale ante trasformazione e la gestione fiscale della eventuale minusvalenza derivante dalla operazione

Oltre alla assegnazione agevolata ed alla cessione ai soci una ulteriore ipotesi è prevista dalla Legge di Bilancio 2023 (legge 197/2022) per far uscire gli immobili dal perimetro dell'impresa: la trasformazione agevolata in società semplice con atto da eseguire entro il 30 settembre 2023.

Il primo requisito, la gestione di immobili

In tali ipotesi sarà opportuno fare prime riflessioni sull'oggetto dell'attività e sulla compagine societaria. Se si vuole accedere a questa operazione in luogo dell'assegnazione o della cessione agevolata devono infatti essere rispettate due condizioni necessarie. In primo luogo occorre che la società abbia per *oggetto esclusivo o principale* la gestione dei beni immobili o dei beni mobili registrati previsti dalla norma. Questo presupposto è coerente con la finalità della società semplice alla quale, come noto, è precluso lo svolgimento di un'attività

commerciale. Per la verifica di tale requisito è stato chiarito (circolare n. 112/1999) che occorre riferirsi a quanto è previsto dal comma 4, dell'articolo 73 del Tuir ove si stabilisce che per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. Seguendo questa linea, quindi, la verifica va svolta su due fronti. In primis analizzando l'oggetto sociale previsto nello statuto, che deve prevedere come oggetto esclusivo o principale quello della gestione dei beni agevolati (come avviene per le società di gestione immobiliare). Ulteriormente analizzando l'attività effettivamente svolta che deve essere almeno prevalentemente orientata alla gestione dei suddetti beni.

Locazione passiva e gestione attiva di servizi complementari

Occorre fare attenzione al caso delle società che non si limitano a locare gli immobili bensì pongono in essere una attività ulteriore di prestazione di servizi

complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, come accade nei centri commerciali o nei villaggi turistici. In tal caso, come ha affermato la circolare 26/16 (d'ora in poi verranno citate frequentemente fonti interpretative pubblicate in occasione della precedente edizione della manovra di assegnazione/cessione/transformazione agevolata di cui alla legge 208/2015 che si presenta del tutto simile a quella che oggi andremo ad applicare con la Legge di Stabilità 2023), potrebbero risultare determinanti e prevalenti le attività sopra citate, tali per cui la società non si qualifica più come immobiliare di godimento e, conseguentemente, non sarebbe più compresa nell'ambito soggettivo della trasformazione agevolata.

Per una più precisa analisi del rapporto tra quella che chiameremo locazione passiva vs gestione attiva dei servizi complementari, viene fatto rinvio alla circolare 7/2013, paragrafo 4,

in materia di participation exemption. In tale fonte interpretativa emerge come elemento fondamentale sia l'aspetto qualitativo dei servizi di gestione attiva, sia quello quantitativo: "Sotto il profilo qualitativo, i servizi prestati devono riguardare il complesso immobiliare nel suo insieme e devono essere valutati in funzione della destinazione unitaria degli immobili stessi..... Sotto il profilo quantitativo, i servizi prestati devono essere di significativa entità, così da rendere l'attività di locazione o di affitto non più preminente in quanto inserita in una più ampia attività di prestazione di servizi."

E successivamente si afferma: "Più precisamente, si ritiene che si sia senz'altro in presenza di servizi significativi nell'ipotesi in cui i ricavi derivanti dalla gestione attiva risultino di importo superiore ai ricavi relativi ai canoni di affitto/locazione. In proposito, si evidenzia che tra i proventi derivanti dalla gestione attiva, rilevanti ai fini della verifica del requisito della commercialità, non sono computabili i meri addebiti o rigiri di costi generali per utenze compresi nel canone di locazione o fatturati separatamente."

La disposizione non precisa in quale momento vada effettuata la verifica e quindi è da ritenere che per il riscontro si possa procedere all'atto della delibera di trasformazione così come del resto, è alla data dell'atto di assegnazione che gli immobili devono far constare il loro carattere oggettivo di non strumentalità.

Nel contesto economico in cui si

colloca la nuova disposizione che sdogana lo scioglimento agevolato, occorre tenere conto che sono molti i casi in cui le società hanno dismesso l'attività commerciale mantenendo la gestione del solo patrimonio immobiliare, senza però adeguare l'oggetto sociale nello statuto. Onde evitare la "corsa" alla modifica statutaria prima della delibera di trasformazione in società semplice, sarebbe auspicabile se ci fosse un via libera alla sola constatazione nei fatti, *dell'oggetto esclusivo o principale* della gestione dei beni agevolati da parte delle società che intendono procedere alla retrocessione in società semplice.

Il secondo requisito, la compagine societaria

Il secondo riscontro va fatto sulla compagine societaria. L'agevolazione, infatti, compete solo se all'atto della trasformazione, la compagine è composta dagli stessi soci che erano tali al 30 settembre 2022. E' fatta salva solo l'ipotesi che vengano iscritti nuovi soci entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di stabilità (1 gennaio 2023) in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 ottobre 2022. La necessità che la compagine sociale alla data di trasformazione non comprenda nuovi soci, deriva dalla circostanza che gli effetti dell'operazione agevolata coinvolgono tutti i soci della società trasformata. Non è invece inibitorio all'agevolazione il fatto che all'interno della compagine sociale esistente, possano variare le quote di partecipazione dopo il 30 settembre 2022 e prima della

trasformazione regressiva.

Sul punto è chiara la circolare 26/16 (naturalmente aggiornando le date ivi citate) quando afferma: "Si precisa altresì che è ininfluente, ai fini di cui trattasi, la circostanza che alla data della trasformazione la percentuale di partecipazione del capitale da parte dei singoli soci sia variata rispetto a quella da questi posseduta alla data del 30 settembre 2015."

Inoltre si evidenziano due ulteriori aspetti. In primo luogo è opportuno tenere presente che nell'ambito della trasformazione in commento, i beni che non possono godere dell'agevolazione perché non possiedono le necessarie caratteristiche richieste dalla norma (diversi quindi da immobili e mobili registrati), devono essere assoggettati a tassazione con i criteri ordinari. In quest'ambito non operano comunque preclusioni all'utilizzo di eventuali perdite pregresse per ridurre il reddito ordinario di periodo.

Infine è utile ricordare che ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del Tuir, che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di cinque anni, l'operazione di trasformazione in società semplice non interrompe il termine di decorrenza del quinquennio. Questo è un aspetto che può rivestire un particolare interesse se l'obiettivo è quello di procedere alla successiva cessione dell'immobile plusvalente.

Ma prima di analizzare il profilo fiscale della operazione è

importante riflettere sulla legittimità civilistica della società semplice di gestione immobiliare .

Le criticità della società semplice di mero godimento immobiliare

Al riguardo un precedente documento di fonte notarile (risposta n. 52/ 2015) ha affrontato la tematica ricordando che la società semplice di mero godimento immobiliare rappresenta un tipo societario sconosciuto al nostro Codice Civile. Ciò determina un corto circuito da cui è difficile uscire nel senso che da una parte la società semplice non può essere tale se svolge attività commerciale (articolo 2249 , comma 1 Cc), mentre essa può svolgere solo attività agricola o professionale, e dall'altra se l'unico suo scopo è fruire del frutto degli immobili essa è da qualificarsi quale comunione dei beni e non soggetto societario. Conseguenza di questa tesi sarebbe che una società di gestione immobiliare o è una società commerciale oppure è una comunione dei beni, tertium non datur. Altri spunti dottrinari invece sostengono una tesi diversa considerando che la trasformazione di società commerciali in società semplice di gestione immobiliare è operazione creata dal Legislatore, nemmeno così episodica tanto che dal 1997 è stata promulgata diverse volte , e quindi la volontà è quella di legittimare l'esistenza della società semplice quale società di mero godimento immobiliare (Cfr. Studio Notariato 4256/2003 in sezione Materiali a cura di G. Baralis).

Dando per scontato che il Legislatore stesso non può

incentivare operazioni non lecite, possiamo concludere che la società semplice di gestione immobiliare certamente potrà esistere ed esercitare il suo oggetto sociale quale frutto di una trasformazione agevolata da società commerciale. In questa direzione si muovono alcuni Registri imprese che non hanno problemi ad iscrivere quale soggetto societario la società semplice di mera gestione immobiliare. L'iscrizione nella sezione speciale, in tali casi ha valore di pubblicità notizia e non di efficacia dichiarativa della pubblicità legale di cui all'articolo 2193 Cc (cfr. Fondazione Luca Pacioli, Studio 25 del 20.9.2005). Sul tema è interessante analizzare una sentenza del Tribunale di Roma (8 novembre 2016) che non solo ritiene legittima la trasformazione in società semplice sul piano civilistico, ma arriva a ritenere corretta anche la costituzione ex novo di società semplice immobiliare, motivando tale posizione proprio prendendo atto della ripetuta volontà del legislatore di incentivare la trasformazione di società commerciale in società semplice. Va da sé che è possibile costituire la società in questione essa debba essere iscritta nel Registro Imprese (in questo senso anche gli Orientamenti del Notariato Triveneto con le massime G.A.10 e O.A.11).

Va notato che l'iscrizione al Registro Imprese è elemento importante in prospettiva di una futura vendita poiché se è vero che gli immobili in Conservatoria risultano comunque iscritti a nome della società (in quanto acquistati quando la società era di

natura commerciale) , è altrettanto vero che senza l'iscrizione camerale i terzi (compresa la banca che eventualmente interviene quale mutuante) non avrebbe certezza degli organi sociali, quindi chi è titolato a rappresentare la società nell'atto di vendita.

L'operazione di trasformazione

Sotto il profilo prettamente civilistico siamo di fronte ad una operazione regressiva disciplinata dall'articolo 2500 sexies del codice civile , secondo il quale (comma 1) una operazione siffatta viene deliberata nel rispetto del principio maggioritario, con il quorum necessario per la modifica statutaria. Tale regola, secondo la quale una Srl potrebbe trasformarsi in società di persone anche se non tutti i soci sono consenzienti, va applicata considerando che in ogni caso è richiesto il consenso dei soci che con la trasformazione assumono la responsabilità illimitata, passaggio normativo che farebbe propendere per il necessario consenso unanime da parte di tutti i soci. Al riguardo parte della dottrina ritiene di individuare una soluzione rispetto a tale apparente contraddizione, affermando che la delibera di trasformazione è validamente assunta con il voto consenziente della maggioranza dei soci, ma poi essa non può spiegare effetti concreti se non consta il consenso di tutti i soci che assumono con la trasformazione responsabilità illimitata.

Sempre l'articolo 2500 sexies, comma 2 codice civile, stabilisce che gli amministratori devono redigere una relazione sulle

motivazioni che rendono opportuna la trasformazione: questo documento non va allegato all'atto di trasformazione, ma deve essere depositato presso la sede sociale durante i trenta giorni che precedono l'assemblea nella quale verrà deliberata la trasformazione e ciò al fine di permetterne la visione da parte dei soci.

Il caso della Srl unipersonale

Infine sul fronte civilistico va segnalata una particolare ipotesi di trasformazione rappresentata da una Srl unipersonale che svolge mera attività di locazione passiva di immobili. Potrà eseguire la trasformazione in società semplice anche questa società, considerando che la società semplice di destinazione deve presentare pluralità di soci. Sul punto è interessante valutare la posizione assunta dal Notariato del Triveneto con l'Orientamento K.A. 23 in cui si ammette la possibilità di operare detta trasformazione considerando che con questo atto la società non si estingue ma cambia semplicemente la propria ragione sociale. Ovviamente la società semplice trasformata poi dovrà avviare la liquidazione se nell'arco del semestre successivo alla trasformazione non avrà ricostituito la pluralità dei soci.

I profili fiscali

La trasformazione agevolata da società commerciale a società semplice, prevista nella legge di Stabilità 2023, presenta riflessi sulla fiscalità del socio sia sul costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, sia sulle riserve di utili e/o in sospensione d'imposta che siano presenti nella

società ante trasformazione.

La prima ricaduta è che il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote vada incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva. Va subito segnalato che l'incremento del costo del costo della partecipazione è importante nel caso in cui in futuro si volesse cedere la stessa partecipazione, per limitare il gravame fiscale del capital gain (oltre ad avere riflessi in caso di assegnazione di somme a seguito della liquidazione della società semplice o recesso dalla stessa). Letteralmente l'incremento sarebbe pari all'imponibile su cui è versata l'imposta sostitutiva, quindi ipotizzando di una società che detenga un immobile il cui valore fiscale sia 100 mentre 150 è il valore catastale con ulteriori 100 di riserve in sospensione d'imposta, l'incremento della partecipazione parrebbe pari a 50. Tuttavia bisogna tenere conto dell'esistenza o meno di riserve in sospensione d'imposta in capo alla società ante trasformazione. Ove tali riserve fossero presenti, è necessario versare non solo l'imposta sostitutiva pari all'8% (o 10,5 per società di comodo) sulla differenza tra valore degli immobili a bilancio e valore normale (catastale), ma anche l'imposta sostitutiva del 13% sull'ammontare delle riserve in sospensione. A questo punto va ripreso un passaggio della circolare 25/E/2007 (par. 11.3.2) che commentò una norma (articolo 1 comma 113 della legge 296/2006) assolutamente uguale a quella dell'attuale legge di Stabilità 2023: ebbene in quel passaggio si affermò che l'incremento del costo

della partecipazione doveva tenere conto anche dell'importo su cui fosse stata versata l'imposta sostitutiva sulla riserva in sospensione. Si ritiene, pertanto, che anche nella presente norma sia applicabile la medesima conseguenza il che comporta che l'incremento del costo della partecipazione avvenga anche considerando gli importi delle riserve in sospensione affrancate al 13%. Per tornare all'esempio l'incremento non è solo di 50, bensì di 150.

Le riserve di utili

L'operazione di trasformazione agevolata di società commerciale in società semplice nasconde qualche elemento dubbio che andrebbe chiarito per potersi eseguire un corretto tax planning dell'intero disegno societario, comprese le conseguenze sui soci in tema di tassazione personale. Vediamo due aspetti: la *determinazione* dell'imponibile da dividendo per le riserve di utili esistenti nella società di capitale ante trasformazione, la gestione fiscale della eventuale minusvalenza che derivasse dalla operazione agevolata.

Per quanto riguarda le riserve di utili presenti nella Srl o nella Spa, va segnalato che a norma dell'articolo 170, comma 4 del Tuir, esse si intendono figurativamente attribuite ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione se non vengono ricostituite nel bilancio della società post trasformazione. Questo aspetto è sicuramente presente nella trasformazione agevolata, dato che la società semplice non detiene un bilancio e quindi non può monitorare la

sussistenza delle riserve: così come avviene quando la società trasformata opta per la contabilità semplificata, anche nel caso in esame si ha la attribuzione per legge ai soci con la conseguenza tassazione. Questa interpretazione è stata confermata dalla recente circolare 26/16, (cap III, parte I), ma non è del tutto chiaro quale sia l'imponibile che si forma sul socio, che immaginiamo, per semplicità, quale persona fisica. Anzitutto va detto che l'attribuzione figurativa delle riserve avverrà nel periodo d'imposta successivo a quello della trasformazione: posto che la trasformazione da società di capitali in società semplice interrompe il periodo d'imposta, non resta che concludere che il periodo di attribuzione inizia con la data di trasformazione e termina il 31.12.2023. Quindi per il socio il dividendo figurativo si ha per incassato nel 2023. Ora passiamo al quantum. Nel quadro RN del Modello Unico SP, al rigo 10 le istruzioni precisano che vanno indicate le riserve di utili costituite ante trasformazione, quindi l'importo totale di esse. Le tesi delle istruzioni è che il reddito da attribuire al socio è un reddito partecipativo, e indicando l'importo delle riserve nel rigo RN 10 si ha come conseguenza che esso viene attribuito al socio per il suo totale, naturalmente in base alla quota di partecipazione detenuta. Sicché se i soci della Srl fossero due al 50% e la società detenesse 100 di riserve, tale importo viene attribuito per 50 nel quadro RH di ciascun socio. Ma questa conclusione era inaccettabile nel passato, cioè quando il socio qualificato aveva diritto ad una riduzione

dell'imponibile, ma ora con la riforma della legge di Bilancio 2018 il dividendo è comunque imponibile per l'intero importo con ritenuta d'imposta del 26%. Le cose si complicano se socio della società trasformanda è a sua volta una società di persone ovvero se la partecipazione è detenuta da impresa individuale poiché in tal caso l'imponibile dovrebbe essere ridotto, nella peggiore delle ipotesi al 58,14%. In questa ipotesi le riserve vanno tassate sul socio come se fossero state effettivamente distribuite dalla società ante trasformazione, e non vi è dubbio che in questo caso l'importo tassabile sul socio sarebbe stato non il 100% del dividendo ma, ovviamente, il 58,14%.

Ruolo della società come sostituto di imposta

Un secondo aspetto riguarda il ruolo della società quale sostituto d'imposta nel caso della trasformazione agevolata. Immaginiamo che la Srl si trasformi in società semplice, e che vi siano riserve di utili attribuite ai soci persone fisiche. La società semplice è sostituto d'imposta? Il Dpr 600/1973 qualifica come sostituti d'imposta per le ritenute sui dividendi solo le società di capitali e gli enti commerciali, quindi la società in questione sarebbe esclusa. Ma come opera la tassazione in capo al socio persona fisica se la società emittente non opera la ritenuta sul dividendo? La questione è nota e oggetto di dibattito da anni posto che la DRE Piemonte nella videoconferenza del 18.5.2006 negò che le società di persone siano tenute ad operare la ritenuta d'imposta, ma questa conclusione

non è stata fatta propria dall'Agenzia delle Entrate, anche perché lederebbe l'ovvio di principio di equivalenza tra distribuzione ante e post trasformazione che deve sussistere per determinare la tassazione sul socio. Quindi si ritiene che la società semplice debba operare la ritenuta e debba versarla entro il 16 gennaio 2024.

Il trattamento delle minusvalenze

L'altra questione da chiarire nella trasformazione è il trattamento della eventuale minusvalenza che emerga per confronto tra valore catastale dell'immobile e valore di iscrizione contabile (fiscalmente riconosciuto) del medesimo. Nella circolare 37/16 l'Agenzia ha avuto modo di chiarire che le minusvalenze da assegnazione non sono deducibili a meno che non siano relative a beni merce, senza aggiungere alcunché sulle ipotesi di cessione agevolata o trasformazione. Mentre per la cessione agevolata ai soci non sembrano sussistere norme che vietino la deducibilità della minusvalenza, diverso è il discorso per la trasformazione. Questa è sì una operazione realizzativa, ma il differenziale tra valore catastale e valore contabile è fiscalmente rilevante quale destinazione di bene a finalità estranee all'esercizio d'impresa, come ricorda la circolare 26/2016. In tale ipotesi il combinato disposto dell'articolo 101 comma 1 e 86, comma 1, lettera c) del Tuir porta alla conclusione che la minusvalenza non sia deducibile poiché non realizzata.

Le imposte indirette

Dal punto di vista delle imposte

indirette, fatta eccezione per l'ipotesi in cui sia dovuta Iva necessariamente (immobile costruito da non più di 5 anni da parte della società che ora si trasforma), lo scenario appare alquanto favorevole poiché non essendovi trasferimento della proprietà non vi sono imposte d'atto, quindi le tre imposte indirette (Registro e Ipotecatale) dovrebbero applicarsi in misura fissa. Occorre però tener presente la tassazione indiretta di Registro sui contratti di locazione. Nel caso in cui la società ante trasformazione abbia applicato Iva sui canoni, avrebbe versato l'1% di imposta di registro, mentre ad operazione ultimata, la locazione è gestita dalla società semplice assimilata a persona fisica che, come tale, deve versare il 2% con un conguaglio da versare nel 2023 rispetto all'1% già corrisposto.

L'eventuale futura cessione dell'immobile

L'operazione di trasformazione agevolata da società commerciale a società semplice disposta dalla Legge di Bilancio 2023 è certamente interessante in sé, ma non vi è dubbio che uno dei motivi principali che motiverà i contribuenti ad eseguirla consiste nel poter cedere l'immobile trasferito nella società semplice a condizioni di rilevante vantaggio fiscale. Infatti dal momento che la società semplice eredita l'anzianità di detenzione del bene in capo alla società commerciale, e considerando che una eventuale ulteriore cessione dell'immobile sarebbe disciplinata dall'articolo 67 lettera b) del Tuir, è facile concludere che basta una detenzione ultraquinquennale

dell'immobile per vedere detassata qualunque plusvalenza. Il problema però nasce dopo la cessione, e cioè occorre capire se estinguendo la società e attribuendo ai soci il ricavato della cessione si genera reddito o meno in capo al socio.

Per risolvere il problema occorre analizzare attentamente il combinato disposto degli articoli 20-bis e 47, comma 7 del Tuir. Nel citato articolo 20-bis si statuisce che in caso di liquidazione le somme assegnate o i beni attribuiti ai soci possono generare reddito da partecipazione applicando le regole contenute nell'articolo 47 comma 7 del Tuir. Tale ultima norma stabilisce che in caso di liquidazione il valore normale dei beni attribuiti al socio genera reddito in base alla eccedenza di tale valore rispetto al prezzo pagato, o comunque al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione. Il reddito in questione è quantificato in base all'articolo 47 comma 7 del Tuir, norma che è contenuta nel Capo III del Tuir (redditi da capitale), ma questa disposizione serve solo per quantificare il reddito non per qualificarlo. Se la società che si liquida è di persone, come è appunto il caso della società semplice, il reddito ritratto è pur sempre un reddito da partecipazione, o meglio, dato che il reddito da partecipazione non è una vera e propria categoria reddituale, si può certamente dire che il reddito in capo al socio della società di persone che si estingue, appartiene alla medesima categoria di quello che si sarebbe prodotto sulla società stessa. In questo senso si è pronunciata l'Agenzia delle entrate con la

circolare 47/E/2008, e questa separazione tra la **quantificazione** del reddito ex articolo 47, comma 7 del Tuir e **qualificazione** ex articolo 20 bis è fondamentale per risolvere la nostra questione. Ipotizziamo che vi sia una significativa plusvalenza tra valore normale del bene immobile e costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione del socio di società semplice. In prima battuta questa differenza significa reddito tassabile in base all'articolo 47 comma 7 del Tuir, ma poi si tratta di qualificare la categoria reddituale per determinare il quantum effettivamente imponibile. La categoria reddituale è quella dei redditi diversi ex articolo 67 lettera b) del Tuir, norma secondo la quale laddove l'immobile ceduto sia detenuto da almeno cinque anni, non si genera alcuna plusvalenza tassabile nella cessione dello stesso immobile. Quindi la categoria reddituale che si produce anche in capo al socio non può che essere quella di un reddito diverso, ma detassato per esplicita previsione normativa. Siamo quindi giunti alla conclusione che in base al fatto che il reddito prodotto dalla società semplice per cessione di immobile "ultraquinquennale" è detassato, la stessa detassazione si manifesta in capo al socio che riceve la somma in denaro derivante dalla cessione. Ciò porta alla tesi finale secondo cui il socio non sottopone a tassazione alcun reddito per effetto della attribuzione delle "riserve di utili" generate dalla società semplice al momento della sua estinzione. Del resto questa conclusione è stata avallata nei recenti Interpelli 689 e 691 del 2021.

Caso diverso se il socio cedesse la propria quota di partecipazione a terzi. In tale situazione l'articolo 67 lettera c) del Tuir statuisce la genesi di reddito diverso da capital gain per differenza tra corrispettivo incassato e costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione. Vero è che il costo della partecipazione si incrementa della base imponibile su cui la società ha versato l'imposta sostitutiva, ma una eventuale plusvalenza sarebbe comunque tassabile con regole ordinarie del capital gain.

I riflessi dichiarativi

L'operazione di trasformazione agevolata permetterà di

dismettere la partita Iva, abbandonare gli adempimenti connessi con la tenuta della contabilità e trattare la società, dal punto di vista degli oneri amministrativi, come se fosse una comunione di beni. Per gli adempimenti dichiarativi che saranno svolti nel 2024 in relazione al periodo d'imposta 2023 occorre distinguere l'ipotesi della società ante trasformazione di persone rispetto a quella di capitale. Se parliamo di una società di persone va notato che la trasformazione non determina la frattura del periodo d'imposta ma solo che il 2023 sarà caratterizzato da un unico modello con due diversi quadri:

RF o Rg fino alla data di trasformazione e RB o più raramente nel caso di cessione dell'immobile imponibile RL per il reddito generato dopo il 30 settembre 2023. In questo senso di pronunciò la DRE Piemonte (901-535-2016).

Diversamente se la trasformanda è di capitali, il periodo d'imposta termina con l'atto di trasformazione e verrà dichiarato utilizzando il modello Redditi società di capitali vigente nel 2023, mentre per il reddito prodotto dopo l'atto di trasformazione si utilizzerà il modello Redditi SP "nuovo" cioè quello che sarà approvato nel 2024. ►

GUIDA PRATICA FISCALE 2022

REVISIONE LEGALE DEI CONTI

di M. Iori

Guida indispensabile per comprendere la "rivoluzione" in tema di revisione delle imprese di minori dimensioni. La presente edizione è aggiornata con la Determina della Ragioneria generale dello Stato 1° settembre 2022 ed i nuovi principi di revisione internazionali ISA Italia; con il D.Lgs. 83/2022 di attuazione della Direttiva 2019/1023/UE «Insolvency», che riforma le attività di revisione ed il ruolo del revisore, infine, con la nuova disciplina della revisione legale del bilancio degli enti del Terzo Settore.

ACQUISTA
SUBITO
IL VOLUME



ONLINE



NELLE LIBRERIE
PROFESSIONALI

www.shopping24.it - Link diretto al prodotto:
offerte.ilsole24ore.com/gprevisionelegale

Pagg. **736**
€ **35,00**

SERVIZIO CLIENTI - tel. 02/30.300.600 - servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com

SistemaFrizzera



GRUPPO24ORE

Apertura partita Iva, più stringente il monitoraggio del Fisco

di Fabio Garrini

In sede di approvazione del provvedimento è stata eliminata la discussa disposizione che imponeva la responsabilità solidale dell'intermediario che ha aperto la partita Iva

La legge di bilancio interviene sulle disposizioni finalizzate alla verifica da parte dell'Amministrazione Finanziaria delle partite iva esistenti; si tratta di un ambito di intervento non totalmente nuovo in quanto tale disciplina è stata oggetto di numerosi interventi nel corso degli ultimi anni.

Verifica preventiva partite Iva

L'articolo 35 del Dpr 633/1972 rubricato "Disposizione regolamentare concernente le dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività" si occupa delle comunicazioni all'anagrafe tributaria riguardanti la modifica della posizione Iva del contribuente; evidentemente le operazioni maggiormente oggetto di verifica sono le comunicazioni con le quali viene comunicata una apertura della posizione Iva (verifiche poste in essere con lo scopo di individuare i soggetti che potrebbero assumere la partita Iva allo scopo di porre in essere operazioni fraudolente ai danni del fisco) e le cessazioni (o, per

miglior dire, la mancata cessazione della posizione Iva a fronte di attività di fatto non più svolte).

La norma che in questa sede interessa è il comma 15-bis del citato articolo 35 del Dpr 633/1972, il quale prevede che l'attribuzione del numero di partita Iva determina, da parte dell'Amministrazione finanziaria, l'esecuzione di riscontri automatizzati finalizzati all'individuazione di elementi di rischio; qualora gli elementi di rischio risultassero particolarmente consistenti può essere disposto un accesso nel luogo di esercizio dell'attività per riscontrare l'effettiva esistenza dell'attività stessa.

Gli Uffici verificano che i dati forniti dai contribuenti per la loro identificazione ai fini dell'Iva siano completi ed esatti; nel caso in cui siano riscontrate anomalie l'Ufficio può emanare un provvedimento di cessazione della partita Iva e provvede all'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie (il cosiddetto

elenco VIES).

In particolare, l'individuazione dei criteri per determinare, sulla base di specifici profili di rischio, i soggetti destinatari dei provvedimenti di cessazione della partita Iva ed esclusione dal VIES, è avvenuta tramite il provvedimento dell'Agenzia delle entrate n. 110418 del 12 giugno 2017.

Il comma 148 della legge di bilancio (nelle note di lettura parlamentari designato "Rafforzamento del presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA") interviene sull'articolo 35 del Dpr 633/1972, introducendo due commi in calce alla disciplina generale recata dal comma 15-bis.

Il nuovo comma 15-bis.1 stabilisce che ai fini del rafforzamento del presidio previsto dal comma 15-bis, l'Agenzia delle entrate effettua specifiche analisi del rischio connesso al rilascio di nuove partite Iva, a esito delle quali l'ufficio invita il contribuente a

presentarsi in ufficio per esibire la documentazione prevista agli articoli 14 e 19 del Dpr 600/1973, ove obbligatoria. Si tratta in particolare di scritture contabili delle imprese commerciali, delle società e degli enti equiparati nonché degli esercenti arti e professioni. L'esibizione di tale documentazione è volta a consentire in ogni caso la verifica dell'effettivo esercizio dell'attività di esercizio di impresa nonché di arti e professioni e per dimostrare, sulla base di documentazione idonea, l'assenza dei profili di rischio individuati.

In caso di mancata comparizione di persona del contribuente ovvero di esito negativo dei riscontri operati sui documenti eventualmente esibiti, l'ufficio emana provvedimento di cessazione della partita Iva.

Quindi, nei fatti, accanto alla verifica automatica e alla possibilità di accesso ai locali da parte dell'Amministrazione finanziaria, oggi l'Ufficio ha anche il potere di richiedere l'esibizione delle scritture contabili del contribuente.

La verifica preventiva si arricchisce anche di una ulteriore disposizione (probabilmente più pervasiva di quella appena commentata), contenuta nel nuovo comma 15-bis.2: tale disposizione prevede che, ferma restando la disciplina applicabile nelle ipotesi in cui la cessazione della partita Iva comporti l'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie, in caso di cessazione ai sensi dei commi 15-bis e 15-bis.1, la partita Iva può essere successivamente richiesta

LE NOVITÀ INTRODOTTE

Legge di bilancio 2023	
Interviene sull'articolo 35 del Dpr 633/72 aggiungendo	
↓	↓
Comma 15-bis1	15-bis2
Richiesta di esibizione delle scritture contabili a seguito di apertura della partita Iva	Sanzione euro 3.000 Fideiussione in caso di riapertura

dal medesimo soggetto, come imprenditore individuale, lavoratore autonomo o rappresentante legale di società, associazione od ente, con o senza personalità giuridica, costituite successivamente al provvedimento di cessazione della partita Iva, solo previo rilascio di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per la durata di tre anni dalla data del rilascio e per un importo non inferiore a 50.000 euro.

Tale disposizione di fatto inibisce al contribuente l'agevole riapertura della posizione Iva; il contribuente che intendeva porre in essere un intento fraudolento ben sapeva che nel caso di chiusura della posizione Iva, anziché sollevare eccezioni, poteva semplicemente tentare la via della riapertura, a proprio nome o costituendo una società.

Con la nuova disciplina, nel caso in cui egli intendesse aprire partita Iva (direttamente o tramite società) dopo aver subito la chiusura forzata ai sensi del richiamato comma 15-bis, dovrà presentare un'idonea garanzia.

In caso di eventuali violazioni fiscali commesse precedentemente all'emanazione del provvedimento di cessazione, l'importo della fideiussione deve essere pari alle somme, se

superiori a 50.000 euro, dovute a seguito di dette violazioni fiscali, sempreché non sia intervenuto il versamento delle stesse.

Le sanzioni

La legge di bilancio interviene anche sul connesso versante sanzionatorio: il comma 149 introduce infatti un nuovo comma 7-quater all'articolo 11 del decreto sulle sanzioni tributarie (Dlgs 471/1997), disposizione riguardante le violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto. Tale norma prevede che il contribuente destinatario del provvedimento emesso ai sensi dell'articolo 35, commi 15-bis e 15-bis.1, è soggetto alla sanzione amministrativa pecuniaria pari a euro 3.000, irrogata contestualmente al provvedimento che dispone la cessazione della partita Iva. Per tale sanzione non sono applicabili le riduzioni connesse alla disciplina in materia di concorso di violazioni e continuazione (articolo 12 del Dlgs 472/1997).

Per gli operatori del settore si deve segnalare l'importante modifica introdotta nel corso dell'esame alla Camera dei deputati: è stata infatti soppressa la disposizione originariamente prevista che estendeva la sanzione anche agli intermediari che

trasmettono, per conto del contribuente, la dichiarazione di cui art. 35 (ossia l'intermediario che ha comunicato l'apertura della partita IVA colpita dal provvedimento di cessazione).

Si segnala infine che la nuova disciplina è in attesa dei provvedimenti attuativi: il comma 150, infatti, specifica che con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti criteri, modalità e termini per l'attuazione, anche progressiva, delle disposizioni in esame. Pertanto, gli aspetti operativi della procedura commentata ad oggi non sono ancora individuati, ma dovranno essere puntualmente codificati in futuro.

Novità piattaforme elettroniche

Il comma 151 della legge di bilancio (197/2022) introduce una disposizione, finalizzata alla prevenzione ed al contrasto delle frodi nel comparto Iva, che prevede obblighi comunicativi, relativi ai dati dei fornitori e delle operazioni effettuate, a carico della piattaforma digitale che facilita la vendita on line di determinati beni, presenti nel territorio dello Stato: quindi, sulla base della lettera della norma, la previsione in commento dovrebbe far scattare l'obbligo solo i beni commercializzati che siano già sul suolo italiano.

Inoltre nel comma 151, per detti obblighi di monitoraggio, vengono richiamate unicamente le vendite nei confronti di privati consumatori, rimanendo quindi escluse le operazioni verso soggetti titolari di partita Iva.

I beni che, se commercializzati tramite dette piattaforme, faranno scattare l'obbligo comunicativo in capo al cedente dovranno essere individuati da un decreto del ministro dell'Economia e delle finanze di prossima emanazione; dalle note di lettura parlamentari vi è un'anticipazione di quali dovrebbero essere i beni interessati da detto monitoraggio: telefoni cellulari, console da gioco, tablet Pc e laptop. Ovviamente per un più puntuale dettaglio della previsione occorrerà attendere il provvedimento attuativo.

La presente disposizione, in sostanza, prevede nuovi adempimenti a carico delle piattaforme e-commerce e dei loro fornitori per contrastare frodi ed evasione in materia di imposta sul valore aggiunto commesse a tali transazioni.

Operazioni inesistenti e responsabilità del cessionario o committente

Si segnala inoltre il comma 152, il quale introduce una specifica sanzione applicabile in determinate operazioni inesistenti. Nell'ambito delle

sanzioni relative alle irregolarità Iva in tema di inversione contabile, alla fine del comma 9-bis.3 dell'articolo 6 del Dlgs 471/1997, è prevista l'applicazione della sanzione proporzionale (dal 90% al 180%) in relazione all'imposta che il cessionario o committente non avrebbe potuto detrarre, quando l'esecuzione delle operazioni inesistenti imponibili è stata determinata da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole.

Quindi, l'applicazione della sanzione proporzionale è subordinata ad un obbligo dimostrativo da parte dell'ufficio che ha promosso la contestazione, consistente nella verifica del fatto che il cessionario o committente sia effettivamente parte del disegno fraudolento posto in essere in collaborazione con il cedente o prestatore.

Come detto, la sanzione amministrativa applicata in questo caso è pari (almeno) al 90% dell'ammontare della detrazione compiuta ovvero, in caso di applicazione dell'imposta in misura superiore a quella effettiva, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, il cessionario o il committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. ●

Torna la deducibilità limitata al valore normale per i costi in Paesi *black list*

di Giorgio Gavelli

Si considerano Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali le giurisdizioni individuate nell'allegato I alla lista dell'Unione europea adottata dal Consiglio dell'Unione europea

Ritorna la deducibilità limitata al valore normale per i componenti negativi sostenuti in Paesi *black list*.

Possibilità per le imprese di affrancare, pro quota, le riserve delle partecipate estere. Diventa imponibile in Italia la plusvalenza realizzata dalla cessione a titolo oneroso da parte di non residenti di partecipazioni in società/enti non residenti il cui valore deriva, in prevalenza, da immobili situati in Italia. Sono tre delle novità previste dalla Legge di bilancio 2023, che ovviamente attendono chiarimenti applicativi da parte dell'Agenzia delle entrate.

Limitazioni alla deduzione dei costi *black list*

La prima modifica (dettata dai commi da 84 a 86 della legge n. 197/2022) ha analogie con quanto previsto in passato dall'articolo 5, comma 1 lettera a), del Dl n. 147/2015, in vigore dal 7 ottobre 2015, ma presto abrogato dall'articolo 1, comma 142, della Legge di stabilità 2016 (legge n. 208/2015), con effetto dal periodo

d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015. Come allora, il principio è quello di limitare la deducibilità dei costi sostenuti dalle imprese italiane in Paesi considerati a tassazione privilegiata ad un valore "congruo" (individuato nel valore normale ex articolo 9 Tuir), con dimostrazione di congruità a carico della stessa impresa. Conoscere i regimi previgenti (e i relativi chiarimenti) risulta indispensabile per comprendere l'attuale formulazione della norma.

Il regime prima del 2015

Ricordiamo che precedentemente al 2015 le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse tra imprese residenti ed imprese domiciliate fiscalmente in Stati o territori non appartenenti all'Unione europea aventi regimi fiscali privilegiati non erano, di *default*, ammessi in deduzione. In tale ambito, si consideravano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati, con

decreto ministeriale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, ovvero della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, oppure di altri criteri equivalenti. Nelle more dell'emanazione della lista formulata ai sensi dell'articolo 168-bis del Tuir, continuava ad assumere rilevanza la lista contenuta nel decreto ministeriale 23 gennaio 2002 (e poi dal decreto ministeriale 27 aprile 2015) che contemplava una serie di Paesi esteri "in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, della mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri criteri equivalenti" (cfr. paragrafo 9 della circolare del 6 ottobre 2010, n. 51/E).

La disciplina, contenuta nel testo all'epoca vigente dell' articolo 110 , comma 10 e seguenti del Tuir, prevedeva:

- › una presunzione relativa di indeducibilità totale delle spese e degli altri componenti

negativi derivanti da operazioni intercorse con fornitori *black list*;

- › la disapplicazione di tale regola di indeducibilità ove l'impresa residente fosse stata in grado di fornire la prova che "le imprese estere svolgono prevalentemente un'attività commerciale effettiva, ovvero che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione". Si trattava di esimenti tra loro alternative la cui dimostrazione poteva essere fornita dal contribuente in sede di controllo, oppure in via preventiva, inoltrando all'Amministrazione finanziaria apposita istanza di interpello;
- › la separata indicazione dei costi *black list* nella dichiarazione dei redditi. Al riguardo, si ricorda che il comma 11 dell'articolo 110 del Tuir prevedeva che l'esposizione in dichiarazione dei costi sostenuti nei confronti di fornitori situati in Paesi "black list", pur conservando natura obbligatoria, non costituiva (dal 2007) una condizione per la deducibilità dei costi medesimi. A fronte della violazione del citato obbligo dichiarativo, il comma 3-bis all'articolo 8 del Dlgs n. 471/1997, prevedeva una specifica sanzione, "pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro

50.000".

Le regole introdotte nel 2015

Con il decreto legge del 2015 si passa da una presunzione legale relativa, con inversione dell'onere della prova in capo al contribuente superabile tramite la dimostrazione alternativa delle due citate esimenti, ad un regime (molto simile a quello oggi introdotto dalla Legge di bilancio 2023) in base al quale tali costi sono deducibili nei limiti del loro valore normale. La rilevanza fiscale delle spese *black list* non risultava più subordinata alla dimostrazione dell'esistenza di una delle due esimenti ma operava fino a capienza del corrispondente valore normale dei beni o dei servizi acquistati, a condizione che l'operazione da cui derivavano le spese in questione avessero avuto concreta esecuzione. Tuttavia, l'onere della dimostrazione del valore normale dei beni e servizi acquistati era in capo al contribuente.

L'abrogazione del 2016

Poi, come anticipato, con la Legge di stabilità 2016 è intervenuta l'abrogazione *tout court* dello speciale regime di limitazione di deducibilità riservato ai costi *black list*, con l'abrogazione dei commi da 10 a 12-bis dell'articolo 110 del Tuir, e, dunque, della disciplina *ad hoc* prevista per i suddetti costi. Con i seguenti effetti (che continuano a valere sino al 2022):

- › la deducibilità integrale dei costi *black list* (previo rispetto dei requisiti ordinari di deducibilità previsti dall'ordinamento);
- › il venir meno dell'obbligo, precedentemente previsto,

della separata indicazione in dichiarazione dei costi *black list* e della inapplicabilità della relativa sanzione;

- › il venir meno, a questi fini, degli elenchi tassativi degli Stati o territori a fiscalità privilegiata.

L'intervento della legge di Bilancio

Ora, i commi 84, 85 e 86 della Legge di bilancio 2023

intervengono in tre direzioni:

- › introducendo, all'articolo 110 TUIR, i commi da 9-bis a 9-quinquies;
- › rendendo applicabile alla nuova fattispecie la sanzione di cui all'articolo 8, comma 3-bis, del Dlgs n. 471/1997;
- › coordinando le novità con la procedura di accordo preventivo di cui all'articolo 31-ter, comma 1, lettera a), del Dpr n. 600/1973.

La norma, come ricorda la relazione illustrativa, intende garantire il rispetto, da parte dell'Italia, dell'impegno politico assunto da tutti gli Stati membri nell'ambito dei lavori del Consiglio Ecofin nel 2019, in materia di tassazione del reddito d'impresa, con riferimento alle giurisdizioni incluse nella lista europea di giurisdizioni non cooperative a fini fiscali.

Le norme così introdotte trovano applicazione anche per le prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Paesi o territori non collaborativi a fini fiscali.

Più analiticamente, dal 2023:

- › 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

L'ATTUALE DISCIPLINA DEI COSTI BLACK LIST

DAL 2016 AL 2022	DAL 2023 (nuovi c. 9-bis ss. art. 110 TUIR)	Deducibilità integrale
<p>Costi black list deducibili secondo le ordinarie regole previste dal Tuir con riferimento alle operazioni effettuate con soggetti non "black list" (inerenza, competenza, certezza e determinabilità)</p>	<p style="text-align: center;"><u>Se costo black list di ammontare ≤ al valore normale</u></p> <hr/> <p style="text-align: center;"><u>Se costo black list di ammontare > al valore normale</u></p> <p><i>Circostanza esimente: In caso di impresa residente in Italia che dimostra che le predette operazioni rispondono ad un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione</i></p>	<p>Deducibilità nel limite del valore normale determinato ex articolo 9 Tuir</p> <p>Deducibilità integrale anche dell'eccedenza del valore normale sul costo</p>
<p>sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9 Tuir;</p> <ul style="list-style-type: none"> › questa restrizione non si applica quando le imprese residenti 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 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" (termine improprio) richieste ai fini della deducibilità; › il contribuente può interpellare l'Agenzia delle entrate ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), dello Statuto del contribuente (legge n. 212/2000). 	<p>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.</p> <p>Si tratta dei seguenti Paesi/territori:</p> <ul style="list-style-type: none"> › Samoa americane › Anguilla › Bahamas › Figi › Guam › Palau › Panama › Samoa › Trinidad e Tobago › Isole Turks e Caicos › Isole Vergini degli Stati Uniti › Vanuatu <p>Pertanto, qualora il costo sia inferiore o uguale al valore normale del bene o servizio, lo stesso sarà deducibile per l'intero valore (ove generato da operazioni che hanno avuto concreta esecuzione e siano inerenti all'attività svolta dalla stessa impresa). Viceversa, se il costo in questione risultasse superiore, lo stesso sarà comunque ammesso in deduzione fino a concorrenza del valore normale. L'eventuale eccedenza, rispetto al valore normale, potrà essere dedotta dal reddito d'impresa del soggetto residente qualora</p>	<p>risultino soddisfatte le condizioni contenute nel comma 9-ter dell'articolo 110 del Tuir.</p> <p>Come affermato dalla Circolare n. 39/E/2016 (che sul punto si ritiene tuttora applicabile), qualora il contribuente abbia portato in deduzione l'importo integrale del costo, in sede di eventuale controllo, dovrà fornire la dimostrazione che tale importo è corrispondente al valore normale del bene acquistato o del servizio ricevuto da operatori localizzati in un paradiso fiscale.</p> <p>Con riguardo alla sussistenza dell'esimente relativa all'effettivo interesse economico, dovrebbero rimanere valide le considerazioni contenute al paragrafo 9 della Circolare n. 51/E/2010, secondo cui la valutazione in oggetto va effettuata tenendo conto di tutti gli elementi e le circostanze che caratterizzano il caso concreto, attribuendo rilevanza alle condizioni complessive dell'operazione. In particolare, ai fini della prova dell'interesse economico verranno valorizzate tutte quelle circostanze, legate alla specificità del caso concreto che, rivestendo carattere di eccezionalità, giustifichino un valore sostenuto superiore a quello di mercato, rendendo le transazioni non comparabili sul mercato da un punto di vista</p>

soggettivo o oggettivo.

Come, anticipato, la disposizione viene espressamente collegata al disposto dell'articolo 31-ter del Dpr n. 600/1973, secondo il quale le imprese con attività internazionale hanno accesso ad una procedura finalizzata alla stipula di accordi preventivi.

Per quanto attiene alla separata indicazione in dichiarazione dei redditi, dal testo sembra emergere che l'obbligo sussista (analogamente a quanto affermato in passato) sia nell'ipotesi in cui il contribuente debba dimostrare l'effettivo interesse economico, sia quando la deducibilità del menzionato costo è ammessa nei limiti del valore normale del bene o servizio acquistato. E, stando almeno a quanto chiarito con Circolare n. 35/E/2012, paragrafo 4.4, anche in presenza di un parere positivo di disapplicazione della disciplina antielusiva. Il mancato rispetto dell'obbligo di separata indicazione dei costi *black list* nella dichiarazione dei redditi comporta l'irrogazione della sanzione prevista dal menzionato comma 3-bis dell'articolo 8 del Dlgs n. 471/1997, vale a dire una sanzione amministrativa pari al 10 per cento dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di euro 500 ed un massimo di euro 50.000, oltre alla sanzione correlata all'infedele dichiarazione qualora, in presenza di una deduzione del costo *black list* oltre il valore normale del bene o servizio acquistato, non sia dimostrata la prova dell'esimente richiesta al comma 9-ter dell'articolo 110 Tuir.

Anche nell'impianto normativo ora vigente, permane il principio secondo cui la *CFC rule* si applica prioritariamente rispetto al regime di limitazione di deducibilità dei costi sostenuti in paradisi fiscali. In assenza delle esimenti previste nell'articolo 167, comma 5, del Tuir, il socio residente dovrà tassare per trasparenza il reddito estero e, conseguentemente, potrà portare in deduzione i costi *black list* derivanti da transazioni commerciali intercorse con la medesima partecipata estera (a prescindere dal parametro del valore normale). Nell'ipotesi in cui, viceversa, sussistano le condizioni per la disapplicazione della *CFC rule*, il socio residente non sarà tenuto a tassare per trasparenza il reddito estero ai sensi dell'articolo 167 del Tuir e, ai fini della deducibilità del costo eccedente il limite del valore normale, sarà necessario valutare il ricorrere delle condizioni per l'eventuale disapplicazione dell'articolo 110, comma 9-bis, del Tuir.

La facoltà di affrancare gli utili delle partecipate estere

Con i commi da 87 a 95 dell'articolo 1 della legge n. 197/2022 viene introdotto un regime facoltativo di affrancamento/rimpatrio degli utili/riserve di utili non ancora distribuiti all'1.1.2023, risultanti dal bilancio 2021 delle società/enti non residenti partecipati (anche indirettamente), con particolare riguardo a quelli ubicati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

In particolare il socio residente/localizzato in Italia che detiene la

partecipazione nell'ambito dell'attività d'impresa può optare per l'assoggettamento dei predetti utili/riserve di utili alla seguente imposta sostitutiva:

- > 9% per i soggetti Ires;
 - > 30% per gli altri soggetti.
- Peraltro, tali aliquote sono ridotte di 3 punti percentuali (divenendo, quindi, del 6% e del 27% rispettivamente) in relazione agli utili percepiti dal controllante residente o localizzato nel territorio dello Stato entro il termine di scadenza del versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022 e a condizione che gli stessi siano accantonati per un periodo non inferiore a due esercizi in una specifica riserva di patrimonio netto. In caso di mancato rispetto di questo obbligo di accantonamento, entro i trenta giorni decorrenti dal termine di scadenza stabilito per il rimpatrio degli utili o dalla data di riduzione dell'utile accantonato nell'apposita riserva prima del decorso del biennio, deve essere versata la differenza tra le due imposte sostitutive, maggiorata del 20 per cento e dei relativi interessi.

L'imposta sostitutiva va versata in un'unica soluzione, senza possibilità di compensazione, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il 2022.

L'opzione è esercitabile anche per gli utili attribuibili alle stabili organizzazioni che applicano la cosiddetta *branch exemption*, ovvero l'opzione che consente di esentare da imposizione in Italia i proventi prodotti all'estero dalla stabile organizzazione

dell'impresa residente nello Stato.

La relazione illustrativa chiarisce che l'opzione è di tipo *cherry-picking*, nel senso che può essere esercitata in relazione a tutte o soltanto ad alcune (o una sola) delle partecipate estere. Non solo, ma può essere esercitata anche in misura parziale, nel senso che può riguardare tutti o solo una parte degli utili e riserve di utili riguardanti la singola partecipata.

La descritta opzione si perfeziona mediante indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 ed è efficace a decorrere dall'inizio del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022.

Vediamo alcuni effetti dell'esercizio dell'opzione:

- › in caso di distribuzione di dividendi, gli stessi si considerano prioritariamente formati da utili/riserve di utili oggetto di affrancamento; dalle schede parlamentari emerge che la presunzione di distribuzione appare diretta ad assicurare un'omogeneità di tassazione in capo ai soci in relazione ai dividendi distribuiti (rispetto al livello impositivo degli utili in capo alla società) che produce, pertanto, sul piano fiscale una "stratificazione" temporale degli utili conseguiti dalla società, in ragione della diversa aliquota d'imposta applicata nel corso del tempo;
- › per evitare distorsioni, è previsto che il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione estera è incrementato, fino a concorrenza del corrispettivo

della cessione, degli utili/riserve di utili assoggettati ad imposta sostitutiva, nonché diminuito degli utili/riserve di utili distribuiti.

Per l'attuazione della presente disposizione è previsto un apposito decreto ministeriale.

Plusvalenze su società estere con prevalenza di investimenti immobiliari in Italia

I commi da 96 a 99 dell'articolo 1 della legge 197/2022, attraverso l'introduzione del nuovo comma 1-bis all'articolo 23 del Tuir, intendono assoggettare a imposizione in Italia le plusvalenze derivanti, ai soggetti non residenti, dalla cessione di partecipazioni in società ed enti, non negoziate in mercati regolamentati, il cui valore, per più del 50%, deriva direttamente o indirettamente da beni immobili situati in Italia.

Dal 2023, pertanto, sono assoggettati a imposta in Italia - in quanto si considerano prodotti nel territorio italiano - i redditi diversi (plusvalenze) realizzati dai soggetti non residenti mediante la cessione, a titolo oneroso, di partecipazioni in società ed enti non residenti, a condizione che il valore di tali partecipazioni per più del 50% derivi, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia.

Nel corso dell'esame parlamentare è stato disposto che:

- › gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività di impresa (cosiddetti immobili merce), nonché quelli utilizzati direttamente nell'esercizio

d'impresa (cosiddetti immobili strumentali "per destinazione"), sono stati esclusi dalle soglie rilevanti per l'imposizione in Italia delle plusvalenze derivanti dalle relative cessioni;

- › sono esclusi dall'applicazione delle norme sulla tassazione in Italia anche le plusvalenze realizzate da organismi di investimento collettivo del risparmio di diritto estero istituiti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo spazio economico europeo che consentono un adeguato scambio di informazioni.

Il Governo, nella relazione illustrativa, chiarisce che la disposizione in esame è conforme all'articolo 13, paragrafo 4, del modello di Convenzione Ocse per evitare le doppie imposizioni, con particolare riferimento alla tassazione sul reddito e sul patrimonio stipulate dall'Italia. L'inserimento nell'articolo 23 del Tuir del criterio di collegamento allo Stato della fonte, previsto dal citato modello di Convenzione, mira ad assoggettare ad imposizione in Italia le medesime plusvalenze, qualora ciò sia consentito da una specifica disposizione nelle Convenzioni già stipulate.

Per ottenere il risultato previsto, viene anche inserito il comma 5-bis all'articolo 5 del Dlgs n. 461/1997, derogando al precedente comma 5 che prevede per i non residenti l'irrilevanza di plus/minus derivanti da partecipazioni non quotate realizzate da soggetti residenti all'estero residenti in Stati e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni. ●

Torna l'estromissione agevolata dei beni immobili strumentali dell'imprenditore individuale

di Mario Cerofolini

Non rientrano tra i beni agevolabili gli immobili di civile abitazione utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa e per le esigenze personali o familiari dell'imprenditore

La legge di Stabilità 2023, articolo 1 comma 106, riapre i termini delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 121, della legge n. 208 del 2015 per usufruire dell'estromissione agevolata dei beni immobili strumentali dell'imprenditore individuale.

L'estromissione è condizionata al pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche nella misura dell'8 per cento della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

L'opzione per l'estromissione dovrà avvenire entro il 31.5.2023; a tal proposito non sono necessari particolari adempimenti, ma il solo comportamento concludente. La norma è strutturata sulla falsariga di quella a suo tempo prevista dall'articolo 1 comma 37 della legge 24 dicembre 2007 n. 244 (Finanziaria 2008), poi riproposta con il comma 121 dell'articolo 1 della legge 208/2015 e, da ultimo, dalla legge finanziaria per il 2019. Possono

LE CONDIZIONI DA RISPETTARE PER L'ESTROMISSIONE

- Imprenditori individuali (al 1° gennaio 2023)
- › che alla data del 31 ottobre 2022
- › possedeva beni immobili strumentali di cui all'articolo 43 comma 2 del Tuir

quindi essere richiamati i chiarimenti già formulati dall'Agenzia delle entrate sull'argomento. I presupposti per poter beneficiare dell'agevolazione sono in particolare due:

- › il soggetto che effettua l'operazione deve essere un imprenditore individuale;
- › gli immobili da estromettere devono essere strumentali.

Ambito soggettivo

L'estromissione agevolata è, secondo quanto espressamente previsto dalla norma, riservata unicamente agli imprenditori individuali. Restano, quindi, esclusi dall'ambito di applicazione dell'agevolazione: gli esercenti arti o professioni; le società, che possono comunque beneficiare delle disposizioni di favore sulla assegnazione ai soci per le quali sui rimanda agli altri pezzi del presente guida. In relazione ai

soggetti destinatari della normativa di favore va precisato che non rileva il regime contabile adottato da colui che intende estromettere l'immobile e, pertanto, quest'ultimo può essere, indifferentemente, quello ordinario o semplificato. Sul punto va chiarito che la circolare dell'Agenzia delle entrate 15 aprile 2008 n. 39, erano stati ammessi ai benefici anche i contribuenti minimi di cui all'articolo 1 comma 96 e seguenti della legge 244/2007, impostazione che è stata confermata esser valida anche per i soggetti che hanno aderito a regime forfetario (Risoluzione 391 del 07 ottobre 2019). Per tali ultimi soggetti va, tuttavia, ricordato che l'estromissione è oggettivamente esente da imposizione e dunque non necessita di norme di favore.

Come si evince dalla norma possono beneficiare del regime

agevolato gli imprenditori individuali che risultano in attività:

- › sia alla data del 31.10.2022 (ovvero al momento in cui gli immobili strumentali devono risultare posseduti dall'imprenditore);
- › che alla data dell'1.1.2023 (ovvero alla quale vengono riferiti gli effetti dell'estromissione).

L'agevolazione non compete, invece, all'imprenditore individuale che, pur rivestendo tale qualifica alla data del 31 ottobre 2022, abbia poi cessato la propria attività d'impresa prima dell'1 gennaio 2023, in quanto in questo caso il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera patrimoniale privata si è già verificato. Sul punto va ricordato che la circolare dell'Agenzia delle entrate del 15 aprile 2008 n. 39 aveva chiarito che non costituiva causa ostativa all'estromissione agevolata lo stato di liquidazione dell'impresa individuale cosa non frequente, ma che comunque può sempre presentarsi nella pratica quotidiana. Ciò naturalmente alla condizione che la liquidazione non si sia già conclusa, con conseguente cessazione dell'attività, all'1 gennaio 2023. Un'ulteriore casistica che si può riscontrare è quella che riguarda i casi di scioglimento di società di persone a seguito della mancata ricostituzione della pluralità dei soci. Va segnalato, al riguardo, un precedente di prassi (Risoluzione 12 novembre 2008 n. 433) nel quale l'Agenzia delle entrate aveva assunto una posizione restrittiva circa la specifica problematica. In particolare secondo quanto chiarito dalle Entrate l'assunzione

L'OGGETTO DEL REGIME DI FAVORE

Estromissione agevolata: ambito oggettivo

NON SONO AGEVOLABILI

Gli immobili non strumentali e quelli merce

SONO AGEVOLABILI

Gli immobili strumentali per natura o per destinazione

della qualifica di imprenditore non sarebbe automatica con il decorso del termine di 6 mesi stabilito dall'articolo 2272 Cc, ma subordinata alla "liquidazione" del patrimonio sociale e all'assegnazione dell'azienda al socio superstite. Se tale condizione non si è verificata alla data di riferimento del possesso, pertanto, si ritiene che non si possa dar corso all'assegnazione agevolata. La disciplina di favore di cui si discute non compete, inoltre, allorché l'imprenditore individuale abbia concesso l'unica azienda in affitto o in usufrutto prima della data di riferimento oggi fissata nell'1 gennaio 2023. Infatti, per la durata dell'affitto o usufrutto dell'unica azienda, l'affittante non riveste la qualifica di imprenditore, come si desume dall'articolo 67 comma 1 lettera h) del Tuir. Sulla base dei chiarimenti contenuti nelle circolari numero 26 del 1 giugno 2016 (capitolo IV) si può inoltre affermare che:

- › l'estromissione può essere effettuata dall'erede dell'imprenditore deceduto successivamente al 31.10.2022, a condizione che lo stesso abbia proseguito l'attività del de cuius in forma individuale;
- › analoga facoltà è concessa al donatario dell'azienda che abbia proseguito l'attività imprenditoriale del donante.

Ambito oggettivo

Diversamente da quanto previsto

per l'assegnazione o la cessione di beni ai soci l'estromissione agevolata può indistintamente riguardare gli immobili strumentali per natura e gli immobili strumentali per destinazione. Non possono, invece, essere estromessi in modo agevolato né gli immobili "merce", né gli immobili che, pur se appartenenti all'impresa, non sono strumentali (detti beni possono beneficiare, invece, delle agevolazioni per l'assegnazione o la cessione se posseduti da società).

In particolare il regime di estromissione agevolata riguarda i beni immobili:

- › posseduti al 31.10.2022 e che a tale data presentavano il requisito della strumentalità;
- › posseduti anche alla data dell'1.1.2023.

Laddove tra la data di riferimento per verificare il requisito della strumentalità (31.10.2022) e quella dell'ulteriore possesso (1.1.2023) l'immobile fosse stato concesso in uso a terzi è da ritenere che l'agevolazione non venga meno in virtù del fatto che si realizzerebbero comunque i presupposti previsti dalla norma. Sul punto appaiono, infatti, utili i chiarimenti forniti con la circolare 39/2008 (paragrafo 2).

In base ad un consolidato orientamento formatosi in vigenza dei precedenti provvedimenti in materia, non rientrano tra i beni agevolabili gli immobili di civile

STRUMENTALI, COSA CAMBIA IN RELAZIONE ALLA DATA**IMMOBILI RELATIVI ALL'IMPRESA****Immobili acquistati dal 1992**

Sia quelli strumentali per destinazione che per natura sono relativi all'impresa individuale **solo se indicati nell'inventario**.

Immobili acquistati ante 1992

Gli immobili strumentali per destinazione erano sempre considerati relativi all'impresa, anche se non indicati nell'inventario, mentre gli immobili strumentali per natura erano considerati relativi all'impresa solo se indicati nell'inventari

abitazione (classati nelle categorie del gruppo A, fatta eccezione per la categoria A/10) utilizzati promiscuamente per l'esercizio dell'impresa e per le esigenze personali o familiari dell'imprenditore.

Per quanto chiarito, inoltre, dalla risoluzione dell'Agenzia delle entrate 8 maggio 2008 n. 188, l'agevolazione non spetta con riferimento agli immobili posseduti in forza di contratti di leasing, in quanto essi assicurano la mera detenzione dei beni, mentre l'agevolazione ne presuppone il possesso in forza della proprietà o di altro diritto reale.

Si considerano immobili strumentali per destinazione i terreni e i fabbricati utilizzati in modo esclusivo per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore. È tale, ad esempio, l'immobile accatastato nella categoria A/2 ma utilizzato come ufficio amministrativo o commerciale. Stando ai chiarimenti forniti nella risoluzione 4. Febbraio 1982, n. 9/885 l'unità immobiliare abitativa (abitazione del custode) annessa ad un opificio industriale è un immobile strumentale e, in quanto tale, va soggetta ad ammortamento.

Un discorso a parte deve, invece, essere effettuato per gli

immobili affittati a terzi. Sul punto è utile ricordare che la giurisprudenza di legittimità (Corte di Cassazione 5 giugno 1991, n. 6378) ha avuto modo di precisare che rientrano nella categoria degli immobili strumentali per destinazione quelli che "abbiano come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali sì da non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui sono inseriti". In tale ottica, pertanto, la locazione a terzi del bene immobile ne esclude la strumentalità per destinazione, in quanto non consente di configurare l'utilizzo in via esclusiva per l'esercizio dell'impresa. Diversa appare invece la situazione per gli immobili, concessi in locazione a terzi, ma classificati in una delle categorie dei gruppi B, C, D ed E, ovvero nella categoria A/10, che, sono strumentali per natura ai sensi dell'articolo 43 comma 2 del Tuir; questi ultimi potranno, infatti, beneficiare, in quanto tali,

del regime di estromissione agevolata. Ai sensi del secondo periodo dell'articolo 43 comma 2 del Tuir, si considerano, infatti, strumentali gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, ancorché non utilizzati ovvero dati in locazione o comodato.

In merito alla regola in relazione alla quale deve essere verificato se l'immobile dell'imprenditore individuale è relativo all'impresa è necessario ricordare che il presupposto è diverso a seconda che l'immobile sia stato acquistato prima o dopo il 1992. Ai sensi dell'articolo 65 comma 1 del Tuir, gli immobili strumentali di cui all'articolo 43 comma 2 del Tuir (per destinazione o per natura) si considerano relativi all'impresa individuale solo se indicati:

- › nell'inventario redatto ai sensi dell'articolo 2217 c.c.;
- › ovvero, per le imprese in contabilità semplificata ex articolo 66 del Tuir, nel registro dei beni ammortizzabili, o secondo le modalità di cui all'articolo 13 del Dpr 7 dicembre 2001 n. 435 e dell'articolo 2 comma 1 del Dpr 21 dicembre 1996 n. 695 (registro Iva acquisti).

Prima delle modifiche apportate dalla legge 31 dicembre 1991 n. 413 gli immobili strumentali per destinazione erano considerati relativi all'impresa anche se non

QUANDO E COME PAGARE LA SOSTITUTIVA**IMPOSTA SOSTITUTIVA****Modalità di versamento**

F24 con possibilità di compensare crediti tributari e/o contributivi.

Scadenza del versamento

Per il 60% entro il 30 dicembre 2023 e per il rimanente 40% entro il 30 giugno 2024.

I COEFFICIENTI PER CALCOLARE IL VALORE CATASTALE

Categoria catastale	Coefficiente da applicare alla rendita catastale
A (escluso A/10)	$(100 \times 1,05 \times 20\%) = 126$
A prima casa	$(100 \times 1,05 \times 10\%) = 115,50$
A/10	$(50 \times 1,05 \times 20\%) = 63$
B	$(100 \times 1,05 \times 40\%) = 147$
C (escluso C/1)	$(100 \times 1,05 \times 20\%) = 126$
C/1	$(34 \times 1,05 \times 20\%) = 42,84$
D	$(50 \times 1,05 \times 20\%) = 63$
E	$(34 \times 1,05 \times 20\%) = 42,84$

iscritti nell'inventario; gli immobili strumentali per natura erano considerati relativi all'impresa, invece, solo se indicati nell'inventario (si veda in tal senso le circolari 40/2002, paragrafo 1.3.3 e 39/2008 paragrafo 2).

Possono, pertanto, essere estromessi in regime agevolato gli immobili strumentali per destinazione:

- › se acquisiti prima dell'1.1.1992 (data di entrata in vigore della legge 413/1991), a prescindere dalla loro iscrizione nell'inventario;
- › se acquisiti a partire dall'1.1.1992, soltanto se iscritti nell'inventario;

Gli immobili strumentali per natura possono essere estromessi in regime agevolato, invece, solo se iscritti nell'inventario, a prescindere dal fatto che essi siano stati acquisiti prima o dopo l'1.1.1992.

Imposta sostitutiva

L'estromissione degli immobili strumentali effettuata dall'imprenditore individuale rappresenta un'ipotesi di destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità

estranee all'esercizio dell'impresa (articolo 58, comma 3, del Tuir). In ragione di ciò, qualora si provveda alla loro estromissione dal regime d'impresa, si realizza una plusvalenza imponibile pari alla differenza tra il valore normale dell'immobile estromesso e il suo costo fiscalmente riconosciuto non ammortizzato (articolo 86 comma 3 del Tuir). Il regime agevolativo riproposto con la legge 197/2022 permette l'assoggettamento della plusvalenza ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap pari all'8% nonché la possibilità di determinare la plusvalenza assumendo, in luogo del valore normale dell'immobile, il suo valore catastale cosa che, in molti casi, può consentire un ingente risparmio in termini di tassazione. Ciò in virtù del rimando contenuto nel comma 106 alle disposizioni sull'assegnazione agevolata.

Il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile va, invece, determinato assumendo il valore iscritto nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili, al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2015 (circolare 15 aprile

2008 n. 39). A tal proposito è utile ricordare che rilevano le eventuali rivalutazioni effettuate, purché, ovviamente abbiano acquisito efficacia ai fini fiscali. Non rileva, pertanto, a questi fini l'eventuale rivalutazione eseguita a norma del Dl 185/2008 ai soli fini civilistici, senza assolvimento dell'imposta sostitutiva così come non rileva la rivalutazione eseguita in base all'articolo 110 del Dl

14 agosto 2020, n. 104

(cosiddetto decreto "Agosto"), che assumerà rilevanza solo a partire dal 2014 ai fini della determinazione della plusvalenza. Nella quantificazione del costo fiscale si dovrà tener conto anche dell'eventuale valore del terreno per il quale non sono stati recuperati fiscalmente gli ammortamenti. Nella risoluzione 4 luglio 2008 n. 280, dedicata all'estromissione di un immobile acquisito ad un prezzo unitario ("a corpo") ma avente una parte strumentale (C/3) e una parte abitativa, l'Agenzia delle entrate ha ritenuto corretto attribuire alla parte agevolabile un costo d'acquisto proporzionale al rapporto tra la rendita catastale di tale unità immobiliare e il totale delle rendite catastali delle unità immobiliari che formano il fabbricato.

Al fine di identificare il valore catastale sarà necessario fare riferimento all'articolo 52 comma 4 del Dpr 131/1986; e pertanto per i fabbricati occorre considerare la rendita catastale moltiplicata per 100 (50 per gli immobili categoria A/10 e D e 34 per quelli della categoria C/1 e E) rivalutata del 5% e ulteriormente rivalutata;

- › del 20% (10% per la prima casa e le relative pertinenze) ai sensi

LE MODALITÀ OPERATIVE

MODALITÀ ESERCIZIO OPZIONE PER L'ESTROMISSIONE

Soggetti in contabilità semplificata

Contabilizzazione dell'operazione sul libro beni ammortizzabili.

Soggetti in contabilità ordinaria

Contabilizzazione dell'operazione sul libro giornale.

dell'articolo 1-bis commi 7 e 8 del Dl 168/2004, convertito in legge 191/2004;

- › del 40%, limitatamente ai fabbricati iscritti nella categoria B, a norma dell'articolo 2 comma 45 del Dl 262/2006, convertito in legge 286/2006.

Per i fabbricati che sono iscritti nel gruppo C (escluso C/1) e che rappresentano pertinenze della prima casa l'ulteriore rivalutazione è pari al 10% e non al 20%, per cui il valore catastale è calcolato moltiplicando la rendita per 115,5 e non per 126. Si riassumono nella tabella riportata nella pagina precedente i coefficienti applicabili alla rendita catastale utili al fine di quantificare il valore catastale dell'immobile da assegnare all'imprenditore e che costituisce valore di riferimento per il calcolo della plusvalenza tassabile.

Esempio: imprenditore individuale che intende estromettere un immobile categoria catastale D/7 con rendita di euro 16.714. Il valore fiscale residuo è di euro 650.000 dovrà procedere come segue:

Calcolo del valore normale sulla base del valore catastale

$$16.714 \times 63 = 1.052.982$$

Calcolo della plusvalenza

$$1.052.982 - 650.000 = 402.982 \times 8\% = 32.386$$

Una casistica che potrebbe rilevarsi frequentemente nella pratica quotidiana è quella che dal conteggio possa scaturire una

minusvalenza anziché una plusvalenza. La situazione potrebbe essere quella riferibile ai soggetti che hanno rivalutato in anni passati l'immobile e che si trovano oggi con valori superiore a quelli delle condizioni attuali di mercato. Sul punto la circolare 26/E/2016 paragrafo IV punto 4 ha ribadito che l'opzione per l'estromissione è consentita anche nell'ipotesi in cui non vi sia differenza, tra il valore normale dei beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, da assoggettare a imposta sostitutiva. L'assenza di base imponibile non preclude, infatti, la possibilità di fruire della disciplina in esame.

Quanto alle modalità e termini di versamento dell'imposta sostitutiva va ricordato che:

- › gli importi a debito possono essere compensati nel modello F24 con crediti tributari e/o contributivi vantati dallo stesso contribuente secondo i criteri previsti dal Dlgs 241/1997;
- › i soggetti interessati sono tenuti a versare l'imposta sostitutiva per l'estromissione per il 60% entro il 30.11.2023 e per il rimanente 40% entro il 16.6.2024.

Come già avvenuto in passato è da ritenere che non sarà consentito rateizzazioni ulteriori delle somme dovute che pertanto andranno corrisposte secondo quanto espressamente previsto in termini di versamento rateale.

Quanto alle modalità operative

per l'esercizio dell'opzione va chiarito che l'estromissione deve essere effettuata entro il 31 maggio 2023, ma i relativi effetti retroagiscono all'1 gennaio 2023. Affinché l'operazione abbia luogo non è necessario porre in essere adempimenti particolari. Sul punto possono tornare utili le indicazioni fornite dall'agenzia delle entrate documenti di prassi che si sono occupati dell'agevolazione (circolare 40/E/2002; 39/E/2008 e 36/E/2016), l'opzione avviene per semplice comportamento concludente.

Al riguardo, rileva l'effettuazione concreta di comportamenti che presuppongono la volontà di escludere gli immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa, quali tipicamente l'espletamento degli adempimenti legati alla contabilizzazione dell'estromissione. Tale operazione può avvenire sul libro giornale, nel caso di impresa in contabilità ordinaria, ovvero sul registro dei beni ammortizzabili, nel caso di impresa in contabilità semplificata. In merito al comportamento concludente va tuttavia ricordato che l'Agenzia delle Entrate nella risoluzione 30 marzo 2009 n. 82, ha ritenuto che l'opzione di fatto si perfezioni con l'indicazione dell'operazione nell'apposito prospetto della dichiarazione dei redditi. L'eventuale mancata indicazione non sarebbe ravvedibile, trattandosi non di un errore, bensì di un "ripensamento"; in tale occasione venne chiarito che una tale possibilità doveva ritenersi possibile unicamente in caso di intervento nei novanta giorni. A giudizio dell'Agenzia, infatti, le

L'ESPERTO SCIOLGIE I DUBBI

TERRENO EDIFICABILE

D. Sono un imprenditore edile che tempo fa ha effettuato un investimento in un terreno edificabile sul quale intendo procedere alla costruzione di un immobile da destinare alla vendita. Il terreno è classificato a rimanenza posso estromettere l'immobile beneficiando delle agevolazioni introdotte dalla Legge di Stabilità 2023?

R. La Legge di stabilità 2023 prevede la possibilità di estromettere dal regime di impresa gli immobili strumentali per natura o destinazione posseduti alla data del 31.10.2022 ed alla data del 01.01.2023. Restano, invece, esclusi dalla disciplina di favore i beni "merce" per i quali non è possibile procedere alla estromissione agevolata.

IMPRENDITORE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

D. Sono un imprenditore in contabilità semplificata che in vista della cessazione dell'attività intende estromettere dall'attività il capannone utilizzato per l'esercizio dell'impresa. Possono beneficiare della normativa di favore introdotta dalla Legge di Stabilità 2023 e con quali modalità operative devo esercitare l'opzione?

R. Il regime introdotto dal comma 106, dell'articolo 1, della Legge Di Stabilità 2023 è riservato agli imprenditori individuali indipendentemente dal regime contabile adottato. Anche l'imprenditore individuale in contabilità semplificata può dunque procedere all'estromissione agevolata dell'immobile strumentale e, a tale scopo, deve provvedere alla contabilizzazione dell'operazione sul registro beni ammortizzabili. E', inoltre, necessari compilare l'apposito quadro presente nel modello Redditi 2024 per l'anno 2023.

CAPANNONE DI CATEGORIA D7

D. Sono un artigiano e possiedo, in regime d'impresa, un capannone classificato nella categoria catastale D7. Da quale anno l'immobile è affittato e non è più utilizzato direttamente per l'esercizio dell'attività; è possibile procedere alla sua estromissione agevolata dal regime d'impresa?

R. La norma prevede il regime di favore per gli immobili strumentali per natura o destinazione. Ai sensi e per quanto previsto dall'articolo 43, comma 2, del Tuir si considerano strumentali gli immobili che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni. Sono tali gli immobili classificati in una delle categorie dei gruppi B, C, D ed E, ovvero nella categoria A/10. Detti immobili, ancorché, non utilizzati direttamente (perché ad esempio dati in locazione o comodato) per quanto espressamente previsto dalla norma mantengono la loro natura di strumentalità e come tali possono beneficiare della disciplina di favore.

IMMOBILE RIVALUTATO

D. Devo estromettere dal regime d'impresa un immobile strumentale rivalutato a norma del DI 185/2008. Dal momento che il valore fiscale residuo risulta essere superiore a quello catastale possono beneficiare ugualmente del regime introdotto dalla legge di Stabilità anche se dall'operazione non emerge alcuna plusvalenza?

R. La specifica questione era stata affrontata dall'Agenzia delle entrate nella circolare 39/2009 nella quale l'agevolazione in questione venne riconosciuta applicabile anche nel caso in cui non emergesse alcuna base imponibile dal confronto tra il valore catastale e quello fiscalmente riconosciuto in capo all'imprenditore individuale. Tale interpretazione confermata dall'Agenzia delle entrate nella circolare 36/E/2016 capitolo IV paragrafo IV dovrebbe trovare applicazione anche con riferimento all'attuale edizione della normativa di favore.

dichiarazioni presentate al più tardi entro i termini di cui all'articolo 2, comma 7, del Dpr n. 322 del 1998, possono efficacemente sostituire la dichiarazione originaria, fermo

restando l'applicazione della sanzione amministrativa per la tardiva presentazione del Modello Redditi (cfr. risoluzione del 14 ottobre 2002, n. 325/E).
Va infine ricordato che

l'assegnazione non ha alcun effetto sull'eventuale interruzione del periodo quinquennale di possesso per cui se il tempo intercorso tra l'acquisto dell'immobile e la successiva

cessione effettuata a titolo personale è superiore a cinque anni, non si realizza alcuna plusvalenza. L'indicazione è contenuta nell'articolo 67 del Tuir.

Le conseguenze in tema di imposta sul valore aggiunto

Ai fini Iva l'esclusione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di autoconsumo rilevante ai fini dell'Iva (articolo 2 comma 2 n. 5) del Dpr 633/1972). Diversamente da altri provvedimenti di estromissione, quello attuale non prevede alcuna agevolazione per cui l'Iva, se dovuta, deve essere assolta nei modi ordinari. Sul punto va ricordato che due sono solitamente le questioni che devono essere chiarite ovvero: l'assoggettamento o meno ad Iva del passaggio alla sfera privata e le eventuali conseguenze sulla rettifica alla detrazione dell'imposta a suo tempo operata.

Per quanto concerne l'applicabilità o meno dell'imposta sul passaggio è necessario verificare le modalità di acquisizione dell'immobile e la natura dell'impresa che lo detiene. In linea di principio gli ambiti nei quali muoversi possono essere riassunti nelle seguenti tre macrocategorie:

- › imprese che hanno acquistato il fabbricato senza addebito

dell'Iva. I casi che si possono verificare sono quelli riferibili agli acquisti avvenuti da un soggetto privato; prima del 1973 ovvero da un'altra impresa che non ha applicato l'Iva (cedendo il bene in regime di esenzione). Verificandosi tale situazione la successiva estromissione dell'immobile non comporta l'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto essendo operazione fuori campo Iva. Qualora per l'immobile siano state sostenute successivamente spese per interventi di manutenzione, recupero ecc. per le quali, invece, l'Iva è stata detratta, occorre effettuare la rettifica della detrazione, ma solo se le spese stesse abbiano natura incrementativa (circolare 13 maggio 2002 n. 40 paragrafo 1.4.11);

- › impresa di costruzione/ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non più di 5 anni. In tal caso l'estromissione è assoggettabile ad Iva.
- › impresa di costruzione/ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da più di 5 anni e imprese diverse da quelli di costruzione/ristrutturazione. Il regime naturale Iva è quello di operazione esente salva la possibilità di optare per il

regime di imponibilità.

Non si pongono, naturalmente, problematiche di imposte di registro, ipotecaria e catastale non essendosi in presenza di un atto traslativo, ma di un semplice passaggio dalla sfera imprenditoriale alla sfera privata dello stesso soggetto. Tra i casi di rettifica della detrazione previsti dall'articolo 19-bis2 comma 2 del Dpr 633/1972 rientrano i casi di autoconsumo in regime di esenzione di immobili per i quali l'Iva è stata, invece, detratta. Va sul punto rilevato che, a differenza di quanto succede per le cessioni a titolo oneroso o per le assegnazioni, risulta dubbia la possibilità di optare per l'imponibilità (ammesso che ciò abbia una sua convenienza), in quanto a rigore mancherebbe un atto di trasferimento nel quale esercitare la suddetta opzione. In dottrina è, poi, stato rilevato che nei casi in esame non troverebbe applicazione la rettifica da variazione del pro rata di cui all'articolo 19-bis2 comma 4 del Dpr 633/1972, in quanto normalmente l'immobile estromesso è un bene ammortizzabile, come tale non rilevante ai fini del pro rata medesimo.

Per quanto riguarda l'Iva non vi sono scadenze in deroga; l'imposta, se dovuta, va quindi versata nei termini ordinari. ●

Prorogata la rivalutazione di terreni e partecipazioni ma la sostitutiva è più cara

di Rita Maggi

Per la prima volta la legge di Bilancio 2023 ammette anche la rivalutazione di titoli, quote o diritti negoziati in mercati regolamentati Oicr e da polizze di assicurazione sulla vita maturati al 31 dicembre 2022

Nella Legge di Bilancio 2023, tra i vari provvedimenti, non manca la (ormai) consueta riapertura dei termini per la rivalutazione del costo o del valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni. La proroga porta con sé, però, due importanti novità: i) la facoltà di rivalutare il costo anche delle partecipazioni quotate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione nonché ii) l'aumento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva sulla rivalutazione.

Oltre all'esame di tale proroga, saranno oggetto del presente contributo anche le disposizioni circa la possibilità di affrancare i redditi da quote o azioni in OICR e da polizze di assicurazione sulla vita maturati al 31 dicembre 2022, a fronte del pagamento di un'imposta sostitutiva del 14%.

La riapertura dei termini per la rivalutazione del costo di acquisto di partecipazioni e terreni

I commi da 107 a 109 dell'articolo 1

della legge di Bilancio 2023 (legge 197/2022) sono dedicati alla riapertura dei termini per gli adempimenti previsti dall'articolo 2, comma 2, del Dl 282/2002, norma che, a sua volta, modificava le tempistiche indicate agli articoli 5 e 7 della legge 448/2001, rispettivamente per le rivalutazioni delle partecipazioni e dei terreni.

In particolare, il comma 108 della Legge di Bilancio consente di rideterminare i valori di acquisto delle partecipazioni negoziate e non negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data del 1° gennaio 2023 (il precedente termine, era, invece fissato dal cosiddetto "Decreto Energia" al 1° gennaio 2022). Il pagamento dell'imposta sostitutiva, per intero o per la prima delle tre rate annuali, dovrà avvenire entro il 15 novembre 2023 (in luogo del precedente termine fissato al 15 novembre 2022).

Stima di valore e asseverazioni

Entro la medesima data del 15 novembre 2023 dovrà essere redatta e giurata la perizia di stima del valore delle partecipazioni e dei terreni. A tal proposito si rileva che, nel caso delle plusvalenze da partecipazioni realizzate in regime di risparmio amministrato, la stima dovrà essere asseverata prima della cessione della partecipazione, a pena del mancato perfezionamento della procedura. La preventiva predisposizione della perizia rispetto all'atto realizzativo è necessaria affinché l'intermediario che cura il regime possa averne conoscenza, per determinare correttamente l'imposta dovuta dal contribuente in caso di realizzo. Viceversa, detta consequenzialità non è strettamente necessaria in caso di cessioni di partecipazioni che generano plusvalenze in regime di dichiarazione, per le quali l'unico vincolo temporale per la predisposizione della perizia è quello previsto dalla legge (cioè la redazione ed asseverazione entro il 15 novembre 2023). In

quest'ultimo caso, infatti, la perizia potrebbe essere asseverata anche in un momento successivo all'atto realizzativo, purché, lo si ribadisce, sia giurata prima del 15 novembre 2023. Anche per le cessioni dei terreni, l'asseverazione della perizia in data successiva al rogito non è strettamente preclusiva dell'agevolazione. Tuttavia, essendo richiesta l'indicazione nell'atto di cessione del valore di perizia, ne deriva la necessità che la stessa sia già stata redatta, anche se non ancora giurata. In tale ultimo caso, quindi, l'asseverazione potrebbe avvenire anche in un momento successivo all'atto realizzativo (purché, ovviamente, nel rispetto del termine di legge).

Si ricorda che sono legittimati alla stima del valore delle partecipazioni gli iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e gli iscritti nell'elenco dei revisori legali dei conti. Quando, invece, la stima riguarda il valore dei terreni è necessario fare riferimento ai soggetti iscritti agli albi degli ingegneri, degli architetti, dei geometri, dei dottori agronomi, degli agrotecnici, dei periti agrari e dei periti industriali edili. Secondo l'Agenzia delle Entrate le stime possono anche essere predisposte da periti iscritti alle Camere di Commercio.

L'onorario del professionista che ha predisposto la stima, se la spesa rimane a carico del contribuente che ha effettuato la rivalutazione, si cumula al valore del bene risultante dalla perizia e, insieme a quest'ultimo, rileva nella determinazione della plusvalenza da tassare. Diversamente, se il costo della perizia è stato sostenuto

dalla società partecipata ed oggetto della rivalutazione, la spesa è deducibile dal reddito d'impresa in quote costanti in 5 esercizi.

Le minusvalenze

Va ricordato che, in caso di cessione di una partecipazione rivalutata che generi una minusvalenza, quest'ultima, per espressa previsione normativa, non rileva fiscalmente né può essere compensata con eventuali altre plusvalenze dello stesso periodo.

Nel diverso caso in cui la minusvalenza sia riferita ad un terreno si ricorda che, dopo aver assunto una linea interpretativa sfavorevole al contribuente, nel 2021 l'Agenzia delle Entrate ha fatto proprie le indicazioni delle Sentenze n. 2321 e 2322 del 31 gennaio 2020 delle Sezioni Unite della Cassazione. Alla luce di ciò, nel caso di rideterminazione del costo di un terreno che venga successivamente ceduto ad un corrispettivo inferiore a quello indicato in perizia, la differenza eventualmente da assoggettare a tassazione non potrà essere calcolata sull'originario costo del bene (a prescindere, quindi, dalla rideterminazione dello stesso). Tuttavia, per quanto attiene alle imposte indirette il valore di perizia, per espressa previsione normativa, "costituisce valore normale minimo di riferimento ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta di registro e dell'imposta ipotecaria e catastali". Pertanto, in caso di corrispettivo inferiore al valore di stima, le imposte indirette verranno comunque calcolate su quest'ultimo valore. Per evitare la tassazione sul valore di perizia si renderebbe necessaria la

redazione di una nuova stima, al ribasso, del valore del terreno.

L'imposta sostitutiva sulle rivalutazioni del costo di partecipazioni e terreni

La legge di bilancio 2023 porta con sé l'ennesimo aumento dell'aliquota dovuta a titolo di imposta sostitutiva, con un incremento che fa seguito a quello introdotto nel 2022 dal cosiddetto "Decreto Energia" che aveva modificato l'aliquota dall'11 al 14%.

Ai sensi del comma 109 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2023, infatti, l'aliquota dell'imposta sostitutiva dovuta per le rivalutazioni di partecipazioni (quotate e non) e terreni risulta innalzata al 16%.

L'ulteriore aumento della misura dell'imposta sostitutiva dovrà essere attentamente considerato nelle valutazioni di convenienza circa l'esercizio dell'opzione. Peraltro, detto test di convenienza, oltre che della misura dell'imposta sostitutiva e dell'imposta dovuta in caso di mancata rideterminazione del costo di acquisto delle partecipazioni e dei terreni, risente anche della proporzione tra valore complessivo del bene e costo storico iniziale. Questo in quanto l'imposta sostitutiva è dovuta sull'intero valore del terreno o della partecipazione (da stima o valore normale per le partecipazioni quotate), mentre l'imposizione ordinaria riguarda solo l'eventuale plusvalenza. Facendo riferimento al caso delle partecipazioni, tenuto conto che la tassazione delle plusvalenze da partecipazione rientranti tra i redditi diversi cosiddetti "capital gain" è ordinariamente

assoggettata ad un'imposta sostitutiva del 26%, ne deriva che la convenienza alla rivalutazione sussiste solo nel caso in cui la plusvalenza sia superiore a circa il 62% (61,5384%) del corrispettivo della cessione della partecipazione (in ipotesi in cui il valore periziato ed oggetto di imposta sostitutiva coincida con il prezzo di cessione).

Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva

Nessuna modifica è, invece, stata prevista con riferimento alle modalità di pagamento dell'imposta sostitutiva che può essere versata in un'unica tranche oppure in tre rate annuali di pari importo. Nel caso di pagamento rateale, sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo, da versarsi contestualmente all'imposta. Come per il passato, nell'eventualità della rateizzazione, il versamento della prima rata perfeziona la rivalutazione, anche a prescindere dell'eventuale mancato pagamento della seconda o della terza rata. Nel caso di omesso versamento della seconda e/o terza rata, l'importo è iscritto a ruolo, senza decadenza della rivalutazione, essendosi già perfezionati con il pagamento della prima rata. Rimane pure ferma la facoltà di sanare l'omesso o il ritardato versamento della seconda o terza rata usufruendo delle agevolazioni previste dall'istituto del ravvedimento operoso.

Si ricorda che nel caso in cui un contribuente proceda con una nuova rivalutazione che segue altre già effettuate in precedenza, potrà scegliere se scomputare

dall'imposta sostitutiva dovuta per la nuova rivalutazione quella versata in passato oppure potrà versare integralmente la nuova imposta sostitutiva e chiedere a rimborso quella precedentemente pagata. La richiesta di rimborso deve essere presentata entro il termine di decadenza di 48 mesi da computarsi a partire dalla data in cui si effettua il pagamento (in forma integrale ovvero la prima rata) dell'imposta dovuta per la nuova rivalutazione.

L'imposta rimborsabile non può eccedere quanto dovuto per la nuova rivalutazione, senza possibilità di richiedere la restituzione della differenza.

Ambito soggettivo di operatività della rivalutazione

La rivalutazione del costo di acquisto di terreni e partecipazioni esplica efficacia ai soli fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'articolo 67 del Tuir. Pertanto, la rivalutazione qui esaminata interessa le persone fisiche, le società semplici e i soggetti a questi ultimi equiparati ai sensi dell'articolo 5 del Tuir e gli enti non commerciali. Anche i soggetti non residenti, per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia che non siano riferibili a stabili organizzazioni, possono optare per la rivalutazione. In ogni caso è necessario che il soggetto che procede alla rivalutazione detenga le partecipazioni o i terreni al di fuori del regime d'impresa, arte o professione.

Ambito oggettivo di operatività della rivalutazione: le partecipazioni

È possibile rideterminare il costo delle partecipazioni rappresentate da titoli (ad es. le azioni), da quote di partecipazioni al capitale o al patrimonio di società non rappresentate da azioni (ad es. le quote in società a responsabilità limitata), o da diritti o titoli che consentano l'acquisto delle predette partecipazioni (ad es. le opzioni, i warrant e le obbligazioni convertibili in azioni). Ai fini della norma in esame non ha rilevanza alcuna che la partecipazione sia qualificata o meno. Nel caso di partecipazioni acquistate in epoche diverse, ai fini dell'individuazione di quelle per le quali è stato rideterminato il costo nel caso in cui solo una parte sia stata rivalutata, vale il criterio LIFO, così come previsto dall'articolo 67 del Tuir.

Se fino ad oggi non era ammessa la rivalutazione di titoli, quote o diritti negoziati in mercati regolamentati, la legge di Bilancio 2023 ha aperto a tale possibilità.

In tal senso, infatti, il comma 107 dell'articolo 1 della legge 197/2022 ha introdotto il nuovo comma 1-bis all'articolo 5 della legge 448/2001. In forza del nuovo comma "agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lettere c) e c-bis)" del TUIR "per i titoli, le quote o i diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione, posseduti alla data del 1° gennaio 2023, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a), del medesimo testo unico, con riferimento al mese di dicembre 2022, a condizione che il

predetto valore sia assoggettato a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi". Per le partecipazioni "quotate", dunque, non si farà riferimento ad un valore di perizia bensì al loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9 del Tuir, si tratta, quindi, della media aritmetica dei prezzi rilevati nel mercato nel mese di dicembre 2022.

Ambito oggettivo di operatività della rivalutazione: i terreni

Tutte le tipologie di terreni, a prescindere dalla loro destinazione edificabile o agricola e compresi i diritti ad edificare, sono potenzialmente rivalutabili, purché la loro cessione generi una plusvalenza da tassare ai sensi dell'articolo 67 comma 1 del Tuir, lettere a) e b). Rilevano, pertanto, le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso:

- a) di terreni agricoli se acquisiti da non più di 5 anni (anche a titolo di donazione, ma con esclusione di quelli acquisiti per successione),
- b) di terreni su cui sono stati eseguiti lavori di lottizzazione o opere per renderli edificabili e
- c) di aree edificabili.

Affrancamento redditi da quote di Oicr

La legge di Bilancio, con i commi 112-114 dell'articolo 1, ha introdotto la facoltà per i contribuenti di considerare, ai fini della determinazione dei redditi di capitale (quindi per i proventi derivanti dalla gestione) o dei redditi diversi (quindi per le plusvalenze derivanti dalla cessione, riscatto o rimborso) derivanti da quote o azioni in organismi di investimento

collettivo (OICR), il valore delle quote o azioni stesse, alla data del 31 dicembre 2022, in luogo del loro costo o valore di acquisto o sottoscrizione. Per "affrancare" i redditi da OICR al 31 dicembre 2022 è richiesto il pagamento di un'imposta sostitutiva del 14%.

Il comma 112 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2023 ha previsto, infatti, che i redditi di capitale di cui all'articolo 44, comma 1, lettera g) e i redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-ter del Tuir "derivanti dalla cessione o dal rimborso di quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio si considerano realizzati a condizione che, su opzione del contribuente, sia assoggettata ad imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, con l'aliquota del 14 per cento, la differenza tra il valore delle quote o azioni alla data del 31 dicembre 2022 e il costo o valore di acquisto o sottoscrizione". La disposizione, quindi, consente di affrancare la parte di reddito di capitale o diverso su quote o azioni in OICR maturata al 31 dicembre 2022.

L'esercizio dell'opzione dovrà essere comunicato entro il 30 giugno 2023 all'intermediario presso il quale è intrattenuto il rapporto di custodia, amministrazione, gestione di portafogli o un altro stabile rapporto relativo alle quote o azioni di OICR, il cui reddito si intende affrancare. Nell'eventualità in cui non vi fosse un intermediario, l'opzione dovrà essere esercitata direttamente dal contribuente nella propria dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2022. L'opzione riguarda tutte le quote o azioni

appartenenti ad una medesima categoria omogenea che siano possedute al 31 dicembre 2022 nonché alla data di esercizio dell'opzione. Si ritiene, quindi, possibile affrancare la quota di reddito relativa a quote o azioni di OICR posseduti fino al 30 giugno 2023 (termine ultimo per esercitare l'opzione qui esaminata). Non possono beneficiare dell'affrancamento le quote o azioni di OICR possedute in regime di risparmio gestito per le quali sia stata esercitata l'opzione di cui all'articolo 7 del Dlgs 461/1997 e che sono tassate, ordinariamente, secondo maturazione e non in base al realizzo.

L'imposta sostitutiva del 14% dovrà essere versata entro il 16 settembre 2023 dai soggetti di cui ai commi 1 e 6-bis dell'articolo 26 quinquies del Dpr 600/1973 (cioè SGR, SICAV, SICAF, i soggetti incaricati del collocamento o società di gestione estera ovvero da un rappresentante fiscale); ai commi 1, 2, 2-ter, 5 e 7 dell'articolo 10-ter della legge 77/83 (soggetti residenti incaricati del pagamento dei proventi, del riacquisto o della negoziazione delle quote o azioni, SGR italiana che istituisce all'estero OICR), ai commi 1, 2-bis e 2-quater dell'articolo 7 del Dl 351/2001 (SGR, soggetti residenti e non presso i quali le quote sono depositate aderenti al sistema di deposito accentrato o a sistemi ad esso aderenti); ai commi 2 e 4 dell'articolo 13 del Dlgs 44/2014 (soggetti residenti incaricati al pagamento dei proventi, del riacquisto o della negoziazione di quote o azioni). I citati intermediari riceveranno la provvista per il versamento

dell'imposta sostitutiva da ciascun contribuente che abbia esercitato l'opzione. Nel caso in cui non vi fossero intermediari, l'imposta sostitutiva dovrà essere versata direttamente dal contribuente, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi.

Affrancamento redditi da polizze assicurative sulla vita ramo I e V

Per le assicurazioni sulla vita ramo I e V è stata introdotta la possibilità di considerare come fiscalmente "corrisposto" il valore della riserva matematica alla data del 31 dicembre 2022, in luogo dei premi versati. Anche in questo caso l'affrancamento del reddito sarà possibile solo previo pagamento di un'imposta sostitutiva del 14%. In tal senso,

infatti, il comma 144 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2023 prevede che i redditi di capitale derivanti dai contratti di assicurazione sulla vita rami I (cioè quelle con durata pari alla vita umana) e ramo V (cioè quelle relative ad operazioni di capitalizzazione) "costituiti dalla differenza tra il valore della riserva matematica alla data del 31 dicembre 2022 e i premi versati, si considerano corrisposti, a condizione che, su richiesta del contraente, tale differenza sia assoggettata dall'impresa di assicurazione a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 14%".

L'imposta sostitutiva dovrà essere versata entro il 16

settembre 2023 dall'impresa di assicurazione, previa provvista fornita dal contribuente, e non potrà essere compensata con il credito d'imposta previsto dall'articolo 1, comma 2, del DL 209/2002.

Va peraltro segnalato che non tutti i contratti di assicurazione potranno essere oggetto dell'opzione qui esaminata, non essendo possibile esercitare detta facoltà per i contratti di assicurazione con scadenza prevista entro il 31 dicembre 2024. Inoltre, per i contratti di assicurazione per i quali l'opzione per l'affrancamento è stata esercitata ai sensi della Legge di Bilancio 2023, non sarà possibile procedere al relativo riscatto prima del 1° gennaio 2025. ●

Proprietario ed editore
Il Sole 24 ORE S.p.A.

Presidente
EDOARDO GARRONE

Vice Presidente
CLAUDIA PARZANI

Amministratore Delegato
MIRJA CARTIA D'ASERO

GRUPPO24ORE

Sede legale e direzione
Viale Sarca 223 - 20126 Milano
Tutti i diritti sono riservati. Nessuna parte di questa pubblicazione può essere riprodotta con mezzi grafici e meccanici quali la fotocopiazione e la registrazione. L'Editore e gli Autori non potranno in alcun caso essere ritenuti responsabili, a qualsiasi titolo, nei confronti di qualsiasi terzo, per danni

diretti o indiretti causati da/connessi alle informazioni contenute nella Guida e/o all'eventuale utilizzo delle stesse per qualsiasi finalità.

Servizio clienti
Tel. 02.30300600
servizioclienti.periodici@ilssole24ore.com
Questa pubblicazione è stata chiusa in redazione in data 12 gennaio 2022

Violazioni dichiarative, al via il ravvedimento speciale da fare entro il 31 marzo

di Gian Paolo Ranocchi

Si potrà contare su di un abbattimento delle sanzioni ad un diciottesimo del minimo edittale a prescindere dal momento in cui è stata commessa la violazione che si intende sanare

Arriva il ravvedimento speciale delle violazioni tributarie ma solo per quelle “dichiarative”. I commi da 174 a 178 dell’articolo 1 della Legge di stabilità 2023, introducono questa opzione spot che riveste un sicuro interesse, stante il notevole sconto che si può ottenere sul piano sanzionatorio ed il cui termine scadrà il prossimo 31 marzo. Sono diverse le peculiarità che caratterizzano i benefici premiali di questa particolare correzione spontanea, rispetto al ravvedimento a regime disciplinato, come noto, dall’articolo 13 del Dlgs n. 472/1997.

L’abbattimento delle sanzioni

Il primo elemento da valutare con interesse è quello connesso alla misura della riduzione delle sanzioni ottenibile grazie al ricorso al ravvedimento speciale.

Chi fruirà di questa forma di correzione spontanea, infatti, potrà contare su di un abbattimento delle sanzioni irrogabili ad un diciottesimo del minimo edittale e questo a

prescindere dal momento in cui è stata commessa la violazione che si intende correggere. Questo significa che per regolarizzare una dichiarazione infedele si dovrà corrispondere una sanzione pari al 5% (1/18 del 90%) e per un omesso versamento si pagherà l’1,67% (1/18 del 30%).

Come noto nel ravvedimento a regime, invece, gli abbattimenti sono variabili in funzione della tempestività con cui avviene la correzione spontanea rispetto al momento in cui è stata commessa la violazione. Si va da un abbattimento massimo ad un decimo al minimo ad un quinto, a seconda dei casi. E’ indubbio, quindi, che la sanatoria speciale varata con la Manovra 2023 è molto conveniente sul piano economico, visto la significativa riduzione del carico sanzionatorio ottenibile.

Un secondo aspetto di rilevante interesse pratico attiene alla possibilità di fruire, nel ravvedimento speciale, di una rateazione nel pagamento delle somme complessivamente (imposte, sanzioni ridotte e

interessi) visto che può essere effettuato in otto rate trimestrali di pari importo con prima scadenza il 31 marzo 2023 e rate successive da versare entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno comprensive degli interessi nella misura del 2%. Il ravvedimento ordinario, invece, non consente alcuna possibilità di rateizzare il dovuto aspetto questo che, in taluni casi, rende preferibile attendere l’esito dell’eventuale controllo per poter poi fruire delle rateazioni previste per l’acquiescenza all’accertamento o per l’eventuale adesione per chiudere la pretesa.

Non sono normati gli effetti penali del ravvedimento speciale per cui dovrebbero valere sul punto le regole generali.

Il perfezionamento del ravvedimento speciale

Gli effetti del ravvedimento speciale si perfezionano, come avviene nell’ambito del ravvedimento ordinario, con il versamento di quanto dovuto (ovvero della prima rata nel caso di opzione per il

UN CASO PRATICO PER CAPIRE MEGLIO

Violazione sanabile con il ravvedimento speciale

Il caso. Mancata indicazione di un reddito diverso relativo ad attività commerciale occasionale (quadro RL) nel Modello redditi 2021, anno d'imposta 2020 - maggiore imposta dovuta € 5.000.

Sanatoria possibile: Ravvedimento speciale con possibile pagamento con un massimo di 8 rate trimestrali

Costo: Sanzione pari al 90% con riduzione ad 1/18 ossia al 5% pari nel caso di specie a € 250,00

versamento rateizzato) entro il termine ultimo di scadenza per la sanatoria speciale che è fissato al 31 marzo 2023.

Entro la stessa data occorre anche rimuovere l'irregolarità o l'omissione commessa.

Il mancato pagamento, in tutto o in parte, di una delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta unicamente la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del Dlgs n. 471/1997^[1], applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta e degli interessi moratori^[2], con decorrenza dal 31 marzo 2023.

In tali ipotesi, la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione.

Quindi nel caso di mancato rispetto dei versamenti rateali non si verifica alcuna decadenza

dell'effetto riduttivo sulla sanzione originaria previsto dal ravvedimento speciale.

Si ritiene resti applicabile nel ravvedimento speciale la regola generale per cui occorre corrispondere la sanzione ridotta su ogni singola violazione commessa, non potendo fruire di alcun effetto "cumulo", come, invece, potrebbe avvenire, per quanto parzialmente, nell'ambito dell'adesione o dell'acquiescenza all'accertamento.

Le violazioni sanabili

Sul piano oggettivo il ravvedimento speciale è fruibile avendo a riferimento i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate. Non sono quindi allo stato regolarizzabili, grazie alle più vantaggiose regole in questione, eventuali violazioni afferenti a "dichiarazioni" fiscali riferibili a soggetti diversi quali, ad esempio, l'Imu e/o dei tributi comunali.

Le violazioni regolarizzabili, prevede la disposizione di Legge, devono riguardare "le

dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31.12.2021 e precedenti". Dovrà essere chiarito cosa si intende per violazioni riferibili alle dichiarazioni. Non vi è dubbio che rientri nel perimetro di fruibilità del ravvedimento speciale tutto il contenuto delle dichiarazioni stesse ma a rigor di logica vi dovrebbero rientrare anche le operazioni a monte che poi confluiscono in dati indicati nelle stesse dichiarazioni.

Esemplificando: l'omessa fatturazione di un ricavo o l'errata registrazione di un costo che ha dato origine ad un minor reddito o ad un errato versamento dell'Iva, dovrebbero rientrare nell'ambito applicativo del ravvedimento speciale comportando, ovviamente, nel caso di accesso alla regolarizzazione spontanea, la rimozione di ogni singola violazione.

Per "dichiarazioni" è da ritenere si debbano intendere tutte le dichiarazioni fiscali annuali: redditi, Irap, Iva e sostituti d'imposta.

La formulazione del testo normativo statuisce che non possono essere oggetto di ravvedimento speciale le cosiddette dichiarazioni omesse anche se la terminologia utilizzato dal Legislatore ("dichiarazioni validamente presentate") potrebbe lasciare adito a qualche dubbio se la dichiarazione originaria è stata eventualmente presentata oltre i 90 giorni. In tale caso, infatti, la dichiarazione è certamente a tutti gli effetti "omessa" (articolo 2,

1. Sanzione pari al trenta per cento di ogni importo non versato

2. Nella misura del 4% annuo prevista all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602

comma 7 Dpr 322/1998) pur restando titolo riscossivo e quindi esplicitando una qualche efficacia. A rigor di logica, ad ogni buon conto, in questi casi il ravvedimento speciale non si ritiene possa operare.

La norma prevede una serie di violazioni che sono espressamente escluse dal ravvedimento speciale.

Si tratta delle violazioni riferibili alla definizione agevolata degli avvisi bonari prevista dai commi da 122 a 128-septies dell'articolo 1 della Legge di stabilità 2023, delle irregolarità formali (interessate dalla sanatoria disciplinata dai commi da 129 a 136) e dell'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. Le citate esclusioni pongono alcune questioni interpretative.

Ravvedimento speciale e definizione agevolata degli avvisi bonari

La norma, come detto, prevede il blocco del ravvedimento speciale in presenza di violazioni che rientrano nell'ambito della definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni ex articolo 36-bis del Dpr n. 600/1973 ed ex articolo 54-bis del Dpr n. 633/1972 prevista dalla Manovra 2023.

Le due forme di sanatorie pur animate dalla stessa filosofia di fondo, si differenziano non solo per il piano operativo (fattispecie definibili), ma anche su quello strettamente tecnico.

In primo luogo, la definizione agevolata degli avvisi bonari presuppone che l'iniziativa debba essere presa dall'Agenzia delle

entrate, in quanto la definizione richiede obbligatoriamente l'inoltro dell'avviso bonario da parte dell'amministrazione finanziaria. Nel ravvedimento speciale, invece è il contribuente a dover prendere l'iniziativa, rimuovendo l'irregolarità (presentazione dichiarazione integrativa) e procedendo al pagamento integrale del dovuto o della prima rata.

Anche la tempistica è diversa. Nel ravvedimento speciale il tutto va definito entro il 31 marzo 2023; la sanatoria degli avvisi bonari ha invece un tempo di incubazione che dipenderà dalla celerità delle scelte dell'amministrazione finanziaria (notifica dell'avviso bonario).

Con il ravvedimento speciale l'ambito operativo riguarda tutte le dichiarazioni ravvedibili fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021. La sanatoria degli avvisi bonari si limita a definire solo i periodi d'imposta 2019-2020-2021.

Gli avvisi bonari ancorano la sanzione al 3% anziché al 10% (ordinario); il ravvedimento operoso speciale si spinge invece ad una riduzione ben più importante vista la base di partenza (1/18 del minimo edittale).

In tema di pagamenti il ravvedimento speciale si ferma ad 8 rate trimestrali, con decorrenza a partire dal 31 marzo 2023, anche se poi nulla vieta di poter versare tutto con un'unica soluzione. La sanatoria degli avvisi bonari, invece prevede che il pagamento delle somme dovute per la definizione agevolata potrà essere effettuato, in ogni caso, in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo (anche

qui con la possibilità di poter saldare tutto in un'unica soluzione).

Un punto delicato attiene al passaggio nel quale il comma 174 prevede che possono essere oggetto di ravvedimento speciale "le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159", commi che disciplinano, appunto, la "definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni".

La domanda che ci si pone è: atteso che, come abbiamo detto, la definizione agevolata degli avvisi bonari ex articolo 36-bis del Dpr n. 600/1973 e 54-bis del Dpr n. 633/1972, presuppone che gli interessati abbiano ricevuto un avviso bonario, nel caso in cui tale avviso non sia ancora arrivato, al contribuente è consentito l'accesso al ravvedimento speciale?

Si ponga il caso di una società che non ha pagato 1 milione di euro di Ires scaturente dalla dichiarazione dei redditi regolarmente presentata nei termini ed afferente il periodo d'imposta in corso al 31.12.2020. Ebbene, se la società potesse, come si ritiene, avvalersi del ravvedimento speciale, la società potrebbe corrispondere l'1,67% di sanzioni (16.700 euro) sull'omesso versamento in luogo del 3% (30.000 euro) dovuti per la definizione agevolata dell'avviso bonario una volta che verrà raggiunta dalla notifica dello stesso.

Dovrà quindi essere chiarito se sia possibile accedere al ravvedimento speciale per violazioni dichiarative che possono rientrare nell'ambito

UN CASO PRATICO PER CAPIRE MEGLIO

Violazione non sanabile con il ravvedimento speciale

Il caso. Mancata indicazione nel modello Redditi 2020 anno d'imposta 2019, di attività detenuta all'estero in paese white list per euro 100.000.

Sanatoria possibile: Non ammesso il ravvedimento speciale. Possibile il ravvedimento ordinario

Costo e risparmio in termini di sanzioni: Ravvedimento ordinario: sanzione pari al 3% (3.000 euro) con riduzione ad 1/7 (429 euro) e pagamento in un'unica soluzione.

applicativo degli articoli 36-bis del Dpr n. 600/1973 e 54-bis del Dpr n. 633/1972 purchè la regolarizzazione avvenga prima della notifica dell'avviso bonario. Il fatto che la norma faccia riferimento a violazioni diverse da quelle "definibili" pone sul punto dubbi applicativi.

I capitali all'estero, le violazioni formali e quelle già contestate

Sono escluse dalla regolarizzazione speciale anche le ipotesi di emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato.

La formulazione della norma non distingue il luogo estero di detenzione delle attività oggetto di emersione facendo rientrare nel blocco al ravvedimento speciale attività detenute sia in paesi white list che black list.

Se da un lato è chiaro che eventuali ravvedimenti del quadro RW con l'emersione di attività estere devono necessariamente transitare dal ravvedimento ordinario ex articolo 13 del Dlgs n. 472/1997, si tratta di capire se il

ravvedimento speciale sia comunque fruibile in presenza di violazioni correlate alla mancata indicazione in dichiarazione di redditi prodotti da attività finanziarie o patrimoni detenuti all'estero. Non sembra vi possano essere problemi di accesso al ravvedimento spontaneo se il reddito non dichiarato e tassato in dichiarazione attiene ad attività regolarmente indicate nel quadro RW. Molto più dubbio è il caso in cui quegli stessi redditi attengano ad attività estere mai indicate in dichiarazione e come tali fiscalmente mai emerse.

Non possono essere regolarizzate grazie al ravvedimento speciale anche le violazioni riferibili ad irregolarità formali in quanto già oggetto di una sanatoria ad hoc prevista dalla Manovra 2023.

Il ravvedimento speciale resta infine inibito se le violazioni sono state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, contestazione e irrogazione di sanzioni, comprese

le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter del Dpr n. 600/1973.

Le correlazioni con le altre definizioni agevolate previste dalla manovra

Infine va evidenziato che l'opportunità di avvalersi del ravvedimento speciale, in presenza di attività ispettiva iniziata e non conclusa con la notifica dell'atto impositivo, andrà valutata anche in funzione di quanto prevede la stessa manovra 2023 in tema di adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento (commi da 180 a 184).

Anche in questi ambiti la Legge Finanziaria disciplina una definizione agevolata con la riduzione delle sanzioni a un diciottesimo su basi, però, che potrebbero differire da quelle da assumere per il ravvedimento speciale. Inoltre, rispetto a quanto emerso in via istruttoria, in sede di accertamento o di adesione, i rilievi potrebbero venire ridotti in sede di contraddittorio, la qual cosa potrebbe rendere più conveniente la definizione in adesione o dell'atto di accertamento, rispetto al ravvedimento speciale riferito agli elementi contestati in prima battuta.

Per converso il ravvedimento speciale potrebbe essere fruito per regolarizzare anche solo alcune delle violazioni contestate al termine della verifica.

Ovviamente ogni situazione, comunque, dovrà essere valutata di caso in caso. ●

Rottamazione degli avvisi bonari, per le rateazioni in corso da chiarire il rebus delle sanzioni

di Mario Cerofolini

Dovrà essere inoltre precisato se la riduzione al 3% della sanzione possa spettare solo in caso di versamento "regolare" o anche nel caso in cui il contribuente versi in ritardo, ma con ravvedimento operoso

La Legge di Stabilità 2023 introduce una disposizione che consente di definire in modo "agevolato" gli avvisi bonari emessi a seguito dei controlli automatizzati delle dichiarazioni presentate. Più in particolare il comma 153 individua le somme oggetto di definizione agevolata. Si tratta delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni, richieste con le comunicazioni previste dagli articoli 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con riferimento alle imposte dirette, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, con riferimento all'Iva. L'ambito applicativo della norma limita poi l'agevolazione alle comunicazioni aventi ad oggetto i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021.

Restano dunque escluse dall'agevolazione le:

- › **comunicazioni relative ai controlli formali**, ex articolo 36 ter del Dpr 600/1973 il cui pagamento deve essere

effettuato entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione (anche nei casi di successiva rettifica della richiesta dell'ufficio). Per dette comunicazioni la sanzione è ridotta a 2/3 di quella ordinaria (20% invece del 30%);

- › **comunicazioni per i redditi a tassazione separata**. Per tali comunicazioni, come noto, non sono dovuti né interessi né sanzioni se il pagamento avviene entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione o dalla data di un'eventuale successiva rettifica dell'ufficio

E inoltre prevista, per gli avvisi bonari rateizzati che siano in regola coi pagamenti, un'analoga definizione agevolata secondo quanto indicato nel successivo comma 155. Come chiarito dalla relazione illustrativa, la disposizione "...intende fornire supporto alle imprese e ai contribuenti in generale, soprattutto nell'attuale situazione di crisi economica dovuta agli effetti residui dell'emergenza pandemica e all'aumento dei prezzi dei prodotti energetici,

attraverso alcune soluzioni che possono concretamente agevolare la definizione dei rapporti tra i contribuenti e l'Amministrazione finanziaria, con particolare riferimento alle somme dovute in esito al controllo automatizzato delle dichiarazioni fiscali, riducendo gli oneri a carico dei contribuenti ed estendendo l'ampiezza dei piani di rateazione".

La legge 197/2022 in tema di avvisi bonari prevede inoltre:

- › il differimento di un anno del termine per la notifica delle cartelle di pagamento (comma 158) delle somme dovute in esito alle comunicazioni d'irregolarità recapitate per le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, nel caso in cui il pagamento non venga effettuato nelle misure e nei termini previsti
- › la modifica dell'articolo 3-bis, comma 1, del Dlgs n. 462 del 1997, allo scopo di unificare il numero massimo di rate (venti rate trimestrali di pari importo) in cui può essere suddiviso il pagamento dei debiti emergenti

COSA È COMPRESO E COSA È ESCLUSO DALL'AGEVOLAZIONE

Tipo di comunicazione	Termine	Sanzione	Pagamento	Definizione agevolata
Relativa agli esiti dei controlli automatici delle dichiarazioni	entro 30 giorni dal ricevimento dell'unica o ultima comunicazione	10% della maggiore imposta	Se viene utilizzato il modello F24 "precompilato" allegato alla comunicazione, i contribuenti (sia titolari sia non titolari di partita Iva) possono effettuare il versamento presso banca, posta o agente della riscossione. Se non viene utilizzato il modello F24 "precompilato": <ul style="list-style-type: none"> › il contribuente titolare di partita Iva deve versare esclusivamente in via telematica; › il contribuente non titolare di partita Iva può pagare anche con il modello F24 cartaceo presso banca, posta o agente della riscossione 	SI
Relativa all'imposta dovuta sui redditi soggetti a tassazione separata		Nessuna		NO
Relativa agli esiti del controllo formale delle dichiarazioni	entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione	20% della maggiore imposta		NO

dal controllo delle dichiarazioni, a prescindere dall'ammontare dei debiti stessi. Attualmente, invece, per i debiti fino a 5 mila euro, è ammesso il pagamento rateale fino a un massimo di otto rate trimestrali di pari importo (comma 159).

Gli avvisi bonari

Le comunicazioni emesse in seguito al controllo automatico evidenziano la correttezza della dichiarazione (comunicazione di regolarità) o l'eventuale presenza di errori (comunicazione di irregolarità). In quest'ultimo caso, il contribuente può pagare le somme indicate con una riduzione delle sanzioni, oppure segnalare all'Agenzia delle Entrate le ragioni per cui ritiene il pagamento non dovuto. Il contribuente può regolarizzare la propria posizione con il pagamento di una sanzione ridotta, oltre all'imposta e agli interessi. Il pagamento deve essere effettuato entro 30 giorni dal ricevimento della prima comunicazione o di quella

definitiva emessa a seguito della eventuale rideterminazione delle somme a debito e la sanzione è prevista nella misura agevolata di 1/3 di quella ordinaria (10% invece del 30%).

Gli interessi dovuti sono calcolati al tasso del 3,5% annuo, dalla data in cui avrebbe dovuto essere effettuato il versamento all'ultimo giorno del mese antecedente alla data di elaborazione della comunicazione (articolo 6, comma 1 del Dm 21 maggio 2009 e articolo 3 del Dlgs n. 462 del 1997).

Va poi ricordato che, a decorrere dall'anno d'imposta 2017 il controllo automatico è effettuato anche sulle comunicazioni dei dati delle liquidazioni periodiche Iva. In questo caso, prima dell'emissione della comunicazione di irregolarità, le eventuali incoerenze riscontrate a seguito del controllo sono rese disponibili al contribuente attraverso un'apposita lettera di invito alla *compliance*.

In base all'articolo 2 del Dlgs

462/1997, una volta ricevuta la comunicazione di irregolarità derivante dalla liquidazione della dichiarazione, il contribuente ha due possibilità per evitare l'iscrizione a ruolo della sanzione in misura piena, (30% in luogo del 10%):

- › pagare entro 30 giorni la rata unica o la prima rata;
 - › presenta delle osservazioni documentate entro 30 giorni.
- In quest'ultimo caso, se l'Ufficio accoglie le osservazioni, lo stesso provvede a trasmettere l'esito definitivo della liquidazione, con la possibilità per l'interessato di ottenere la riduzione delle sanzioni rideterminate, pagando entro 30 giorni dal ricevimento della comunicazione sostitutiva. L'avviso bonario può anche, in base all'articolo 2-bis del Dl 203/2005, essere trasmesso, anziché con raccomandata diretta al contribuente (ovvero tramite Pec), in via telematica all'intermediario abilitato che ha inviato la dichiarazione. In tale ultima ipotesi il termine di cui

LA NORMA DI RIFERIMENTO SULLE ESIMENTI PER NON PERDERE I BENEFICI

Dpr 602/1973 - Articolo 15 ter - Inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute a seguito dell'attività di controllo dell'Agenzia delle entrate

1. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 3-bis del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, il mancato pagamento della prima rata entro il termine di trenta giorni dal ricevimento della comunicazione, ovvero di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni in misura piena.
2. In caso di rateazione ai sensi dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, il mancato pagamento di una delle rate diverse dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, aumentata della metà e applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta.
3. È esclusa la decadenza in caso di lieve inadempimento dovuto a:
 - a) insufficiente versamento della rata, per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a diecimila euro;
 - b) tardivo versamento della prima rata, non superiore a sette giorni.
4. La disposizione di cui al comma 3 si applica anche con riguardo a:
 - a) versamento in unica soluzione delle somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462;
 - b) versamento in unica soluzione o della prima rata delle somme dovute ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.
5. Nei casi previsti dal comma 3, nonché in caso di tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima entro il termine di pagamento della rata successiva, si procede all'iscrizione a ruolo dell'eventuale frazione non pagata, della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, commisurata all'importo non pagato o pagato in ritardo, e dei relativi interessi.
6. L'iscrizione a ruolo di cui al comma 5 non è eseguita se il contribuente si avvale del ravvedimento di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, entro il termine di pagamento della rata successiva ovvero, in caso di ultima rata o di versamento in unica soluzione, entro 90 giorni dalla scadenza.

all'articolo 2, comma 2, Dlgs 462/1997 decorre dal sessantesimo giorno successivo alla ricezione dell'avviso. In pratica, invece che definire l'avviso entro 30 giorni, lo si può fare nel maggior termine di 90 giorni.

Va peraltro evidenziato che l'Agenzia delle entrate non ha una scadenza entro la quale deve inviare al contribuente l'eventuale accoglimento, totale o parziale, delle osservazioni da questi proposte. Ciò comporta per il contribuente una notevole incertezza, con il rischio di perdere il diritto alla riduzione delle sanzioni, una volta scaduto il termine "ordinario" di 30 giorni,

qualora l'Amministrazione ometta ogni tipo di riscontro.

La sanatoria per gli avvisi 2019 -2021

Il comma 153 prevede che i debiti emergenti dalle comunicazioni d'irregolarità derivanti dal controllo automatizzato delle dichiarazioni fiscali (articolo 36-bis del Dpr n. 600/1973 e articolo 54-bis del Dpr n. 633/1972), possono essere definiti attraverso il pagamento delle imposte e dei contributi previdenziali, degli interessi (anche di rateazione, in caso di pagamento rateale) e delle somme aggiuntive.

La disposizione prevede che

sono dovute le sanzioni nella misura del tre per cento (anziché del 30% ridotte a un terzo), senza alcuna riduzione, sulle imposte non versate o versate in ritardo. Andrà al riguardo chiarito cosa debba intendersi con l'inciso "senza alcuna riduzione sulle imposte non versate o versate in ritardo". Come noto, infatti, è prevista la possibilità, in caso di mancato versamento di una rata alla prescritta scadenza, di non decadere dalla rateazione qualora il contribuente effettui il versamento della rata medesima entro la scadenza della successiva con ravvedimento operoso. Dovrà essere quindi specificato se la

UN CASO PRATICO PER CAPIRE MEGLIO

Laddove il contribuente avesse quindi già ricevuto un avviso bonario definibile, in scadenza nei primi mesi del 2023, dovrebbe attivarsi in autonomia e autoliquidare i minori importi dovuti riducendo la sanzione del 7%. Si ipotizzi, ad esempio, che l'avviso ricevuto richieda di pagamento delle seguenti somme

Descrizione	Importo Avviso	Importo dovuto per definizione	Risparmio
Imposte	2.679,00	2.679,00	0
Interessi	264,95	264,95	0
Sanzioni	267,90	80,37	187,53
Totali	3.211,85	3.024,32	187,53

Il contribuente dovrà, pertanto, indicare quale "importo da rateizzare" la somma di euro 3.024,32 (in luogo di quella riportata nell'avviso ricevuto di euro 3.211,85). Per effetto di quanto previsto al comma 7 della disposizione in commento il pagamento delle somme dovute per la definizione agevolata potrà essere effettuato, in ogni caso, in un numero massimo (secondo quanto previsto dalla nuova formulazione del comma 1 dell'articolo 3 bis del Dlgs 462/1997) di venti rate trimestrali di pari importo. Resta comunque possibile il versamento in unica soluzione dell'importo rideterminato.

riduzione al 3% della sanzione possa spettare solo in caso di versamento "regolare" o anche nel caso in cui il contribuente versi in ritardo, ma con ravvedimento operoso, entro la scadenza successiva ovvero se, in tali ipotesi vi sia la necessità di versare la sanzione nella misura piena del 10% limitatamente, all'importo versato in ritardo. Va peraltro precisato che il comma 154, chiarendo le modalità di pagamento, richiama espressamente le disposizioni di cui agli articoli 2 e 3 bis del Dlgs 462/1997. Dovrebbero pertanto essere applicabili alla sanatoria in esame anche tutte le disposizioni richiamate in tali norme ed in primis l'articolo 15 ter del Dpr 602/1973 che, come noto, disciplina le esimenti per evitare la decadenza dei benefici legati al rispetto dei termini per il pagamento degli avvisi bonari in caso di "lieve inadempimento". Laddove venisse chiarito ufficialmente che anche in caso di definizione agevolate possano essere applicate le esimenti previste dall'articolo 15 ter la definizione agevolate resterebbe

valida sia in caso di tardivo pagamento della prima ed unica rata non superiore a 7 giorni sia nel caso di versamento in ritardo di una rata successiva alla prima a condizione che lo stesso sia effettuato a mezzo ravvedimento operoso entro la scadenza della rata successiva. Verificandosi le citate ipotesi la sanzione dovuta resterebbe dunque quella più bassa del 3%.

Rientrano, come detto, nell'ambito applicativo della definizione i debiti emergenti dal controllo delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021.

Condizione per la definizione agevolata è che, al momento di entrata in vigore della norma in commento:

- non sia scaduto il termine di pagamento di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, ovvero non siano decorsi **trenta giorni** dal ricevimento dell'avviso o della comunicazione definitiva, contenente la rideterminazione in sede di autotutela delle

somme dovute, a seguito dei chiarimenti forniti dal contribuente o dal sostituto d'imposta; tale termine, come anticipato *supra*, è stato allungato a 60 giorni fino al 31 agosto 2022 dal decreto-legge n. 21 del 2022;

- ovvero**, che le comunicazioni di irregolarità siano state recapitate successivamente all'entrata in vigore della norma in esame.

Come detto, la definizione si perfeziona con il pagamento **delle imposte e dei contributi previdenziali** ivi contenuti, degli **interessi** e delle **somme aggiuntive** (maggiorazioni Inps sui crediti di natura previdenziale). Da quanto sembra di capire lo sconto spetterebbe dunque unicamente sulle sanzioni legate al mancato o tardivo versamento delle imposte mentre non sarebbe prevista alcuna agevolazione in merito alle eventuali somme aggiuntive richieste, con la comunicazione, per il pagamento di eventuali contributi Inps che andrebbero pertanto versate interamente.

Quanto alle modalità operative

UN CASO PRATICO PER CAPIRE MEGLIO

In caso di sanatoria per le rateazioni in corso valga al riguardo il seguente esempio:

Avviso Bonario che riporta i seguenti importi:

Imposta 27.500

Interessi 962

Sanzioni 2.750 (10% dell'imposta)

Totale euro 31.212

Ipotizziamo ora che il contribuente abbia rateizzato l'intera somma in 20 rate trimestrali da euro 1.560,06 cadauna, e che all'1.01.2023 ne abbia già pagate 10.

Date queste premesse la lettura della norma può portare a due diverse interpretazioni:

Ipotesi a) la riduzione spetta solo sulle rate ancora da pagare

In questo caso il contribuente ha già pagato 10 rate piene (comprehensive di sanzioni al 10%) pari a euro 1.375 e potrà quindi pagare le restanti 10 rate con sanzione ridotta (al 3%) per un importo complessivo di euro 412,50. Il risparmio è dunque di euro 962,50 rispetto alla somma originariamente contestata.

Ipotesi b) la riduzione spetta sull'intero importo richiesto con l'avviso bonario

In questo caso la sanzione complessivamente dovuta per la definizione agevolata sarebbe 825 euro (pari al 3% di 27.500). Avendo il contribuente già versato, con le 10 rate saldate, una sanzione di euro 1.375 due sono le possibili soluzioni:

- › sulle rate residue non versa alcuna sanzione e ciò che è stato versato in più, a titolo di sanzioni, resta definitivamente acquisito;
- › le rate residue vengono rimodulate tenendo conto dello sconto del 7% sulle sanzioni. Essendo l'importo complessivamente dovuto, in questo caso, pari ad euro 29.337 e avendo il contribuente già versato 15.606 l'importo residuo di euro 13.731 verrebbe quindi rateizzato in 10 rate da euro 1.373,31.

In attesa di chiarimenti ufficiali si ritiene che l'interpretazione più ragionevole sia la a); depone a favore di tale tesi una interpretazione restrittiva della norma ed il fatto che la stessa preveda espressamente che restano definitivamente acquisite e non rimborsabili le somme già versate.

Tale soluzione risulta essere anche quella più semplice da attuare da un punto di vista pratico potendo il contribuente agire sulle rate ancora a scadere semplicemente riducendo l'importo riferibile alla sanzione. Valga al riguardo il seguente esempio:

Avviso bonario di euro 33.427,58 rateizzato a decorrere da ottobre 2021 in 20 rate delle quali: Imposta 27.809,34; Sanzioni 2.780,93 e Interessi 2.837,31.

Rata	Data scad.	Cod. trib. capitale	Importo capitale	Cod. trib. interessi	Importo interessi
1	04/10/2021	9001	€ 1.671,55	9002	€ 0,00
2	31/01/2022	9001	€ 1.671,37	9002	€ 19,71
3	02/05/2022	9001	€ 1.671,37	9002	€ 33,98
4	22/08/2022	9001	€ 1.671,37	9002	€ 48,72
5	31/10/2022	9001	€ 1.671,37	9002	€ 63,47
6	31/01/2023	9001	€ 1.671,37	9002	€ 78,21
7	02/05/2023	9001	€ 1.671,37	9002	€ 92,47
8	31/07/2023	9001	€ 1.671,37	9002	€ 107,22
9	31/10/2023	9001	€ 1.671,37	9002	€ 121,96
10	31/01/2024	9001	€ 1.671,37	9002	€ 136,71
11	30/04/2024	9001	€ 1.671,37	9002	€ 151,13
12	31/07/2024	9001	€ 1.671,37	9002	€ 165,88
13	31/10/2024	9001	€ 1.671,37	9002	€ 180,62
14	31/01/2025	9001	€ 1.671,37	9002	€ 195,37

Rata	Data scad.	Cod. trib. capitale	Importo capitale	Cod. trib. interessi	Importo interessi
15	30/04/2025	9001	€ 1.671,37	9002	€ 209,63
16	31/07/2025	9001	€ 1.671,37	9002	€ 224,38
17	31/10/2025	9001	€ 1.671,37	9002	€ 239,12
18	02/02/2026	9001	€ 1.671,37	9002	€ 253,87
19	30/04/2026	9001	€ 1.671,37	9002	€ 268,13
20	31/07/2026	9001	€ 1.671,37	9002	€ 282,87

Considerando che la sanzione di euro 2.780,93 è stata divisa in 20rate di euro 139,04 ciascuna e che lo sconto è pari al 70% la riduzione ammonta quindi ad euro 97,32 a rata e spetterebbe sulle rate ancora da scadere alla data di entrata in vigore della norma (ovvero dalla rata 6 alla 20). L'importo della quota capitale scende, pertanto, da 1.671,37 ad euro 1.574,04. Resterebbero dovuti in misura piena, invece, gli interessi da rateazione da versare con il codice 9002 che vanno riconteggiati sul minor importo da versare.

per avvalersi della definizione ci sarà da capire come comportarsi ciò in particolare con riferimento alle comunicazioni già notificate alla data di entrata in vigore della Legge di Stabilità. Per gli avvisi notificati successivamente ed aventi ad oggetto periodi d'imposta definibili, infatti, è presumibile che gli stessi verranno notificati già tenendo conto della riduzione della sanzione al 3%.

Le comunicazioni, come noto, sono rateizzate dai contribuenti senza alcuna formalità in piena autonomia semplicemente collegandosi alla funzionalità "Determinazione dei versamenti rateali" presente sul sito dell'Agenzia delle entrate. Tale funzionalità consente, infatti una volta inseriti i dati dell'avviso bonario ricevuto, di calcolare gli importi delle rate e dei relativi interessi e consente la stampa dei modelli F24 per i versamenti.

Sul punto va ricordato che gli importi scaturenti dall'avviso notificato sono versati con un unico codice tributo "9001" nel quale sono ricompresi imposte, sanzioni ed interessi.

In caso di mancato pagamento,

in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, tenuto conto delle disposizioni di cui all'articolo 15-ter del Dpr n. 602 del 1973, la definizione non produce effetti e si procede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute con l'applicazione della sanzione nella misura ordinariamente prevista dall'articolo 13 del Dlgs n. 471 del 1997.

La sanatoria per le rateazioni in corso

Il comma 155 della legge 197/2022 prevede che per i pagamenti rateali dei debiti emergenti dalle comunicazioni di irregolarità, per qualunque periodo d'imposta, ancora in corso alla data di entrata in vigore della legge sia possibile versare le sanzioni nella misura del 3% (anziché del 30% ridotte a un terzo). Restano anche in questo caso dovuti gli interessi (anche di rateazione).

Quanto previsto si applica ai pagamenti rateali in corso alla data di entrata in vigore della disposizione in commento, per i quali non sia intervenuta la decadenza dalla rateazione ai sensi delle norme vigenti. È

dunque necessario verificare preliminarmente che i pagamenti siano regolari e che non si sia decaduti dalla rateazione. Agli effetti pratici si tratterà di capire poi se la riduzione della sanzione al 3% spetti unicamente sulle rate ancora da scadere ovvero se possa riguardare l'intero importo originariamente comunicato con l'avviso bonario notificato. Sul punto la relazione illustrativa nulla dice ma è chiaro che diversi possono essere gli effetti in termini di risparmio laddove si scelga una piuttosto che l'altra soluzione. È espressamente previsto, comunque, che le somme versate fino a concorrenza dei debiti definibili ai sensi della disposizione in commento, anche anteriormente alla definizione, restino definitivamente acquisite e non siano rimborsabili.

Chi scrive ritiene comunque che la scrittura della norma non sia stata delle più felici. Stando al dato testuale, non è dato rinvenire in alcun passaggio un riferimento espresso alla possibilità di beneficiare della riduzione delle sanzioni unicamente sulle rate a scadere e non anche su quelle già

pagate. Il comma 155, infatti, con riferimento alle rateazioni in corso dice che “...possono essere definite con il pagamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive. **Sono dovute le sanzioni nella misura del 3 per cento senza alcuna riduzione sulle imposte residue non versate**

o versate in ritardo.”

Come detto anche nella relazione illustrativa non si dice nulla sulla specifica problematica lasciando quindi aperta la porta per una interpretazione estensiva della norma che si auspica possa essere confermata ufficialmente.

Anche in questa ipotesi, in caso di mancato pagamento, in tutto o in

parte, alle prescritte scadenze, tenuto conto delle disposizioni di cui all'articolo 15-ter del Dpr n. 602 del 1973, la definizione non produce effetti e si procede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute con l'applicazione della sanzione nella misura ordinariamente prevista dall'articolo 13 del Dlgs n. 471 del 1997. ●

GUIDA PRATICA FISCALE 2022

ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE

di **L. Ambrosi**

La Guida «Accertamento e Riscossione» costituisce uno strumento indispensabile per i professionisti impegnati ad assistere i propri clienti oggetto di controlli e di procedure della riscossione. Con un approccio pratico, il volume fornisce indicazioni per tutti coloro che hanno necessità di riscontri e soluzioni operative immediate; sono, pertanto, individuate le contestazioni più frequenti con la descrizione dei relativi spunti difensivi, e sono illustrate le varie possibilità a disposizione del Fisco per rettificare i redditi di lavoro autonomo e d'impresa rispetto ai limiti normativi e giurisprudenziali e alle garanzie del contribuente. Completa la Guida un approfondimento dettagliato sull'intera fase della riscossione.

ACQUISTA
SUBITO
IL VOLUME

SHOPPING
24!
ON LINE



NELLE LIBRERIE
PROFESSIONALI

Pagg. **528**
€ **35,00**

www.shopping24.it - Link diretto al prodotto:
offerte.ilsole24ore.com/gpaccertamentoeriscossione

SERVIZIO CLIENTI - tel. 02/30.300.600 - servizioclienti.periodici@ilsole24ore.com

GRUPPO **24** ORE

SistemaFrizzera



Errori formali, al via la sanatoria per quelli commessi entro il 31 ottobre 2022

Di Lorenzo Pegorin

Le irregolarità vanno regolarizzate con il pagamento di 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni

I commi da 166 a 173 della legge 197/2022 ripropongono la sanatoria delle irregolarità formali commesse fino al 31 ottobre 2022, che ricalca le orme di quella già prevista dall'articolo 9 del DL 119/2018.

Con la disposizione in commento (articolo 1 comma 166 della legge 197/2022) viene stabilito che possono essere sanate «le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'Iva e dell'Irap e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 31 ottobre 2022»

Sul piano soggettivo non ci sono limiti di sorta essendo la sanatoria accessibile a tutti: contribuenti, sostituti d'imposta, intermediari e soggetti tenuti a comunicazioni di dati fiscalmente rilevanti.

Tra la definizione in oggetto e la definizione delle liti ai sensi dell'articolo 6 del DL 119/2018 sussiste alternatività (risposta

interpello Agenzia delle Entrate 8.4.2019 n. 101).

L'appetibilità pratica della sanatoria sarà comunque tutta da valutare.

Il costo, modesto, probabilmente spingerà i soggetti di medie/grandi dimensioni a guardare con un certo favore al condono, stante la sostanziale irrilevanza del costo rispetto ai volumi espressi. Certamente non sarà così per i più piccoli.

C'è poi da considerare che in sede di controllo il più delle volte gli errori formali vengono assorbiti dalla violazione principale della sanzione infedele.

Il perimetro sanabile

La sanatoria riporta così alla ribalta, l'ormai annosa questione circa l'individuazione dell'esatto perimetro nel quale collocare la cosiddetta "violazione formale" che nel nostro ordinamento tributario non trova compiuta definizione.

Come rilevato da autorevole dottrina¹ un qualche riferimento lo si poteva trovare nell'articolo 13,

comma 4, del Dlgs 472/1997 (il "vecchio" ravvedimento operoso per le violazioni formali), norma che però è stata abrogata.

Nel merito della questione non deve essere dimenticato che l'articolo 10, comma 3, della legge 212/2000, dispone la non sanzionabilità di quei comportamenti che si traducono «in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta», che a sua volta ha determinato l'inserimento del comma 5-bis all'articolo 6 del Dlgs 472/1997, il quale dispone che «non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo»

Di converso quindi le violazioni formali dovrebbero essere quelle che, pur non incidendo sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo arrecano comunque pregiudizio all'esercizio

1. Si veda il sole 24ore del 29 Novembre 2022: "Controlli e liti - Errori formali, sanatoria con doppio obbligo -" di Dario Deotto e Luigi Lovecchio

delle azioni di controllo fiscale.

Alla luce di questo scenario appare dunque individuabile la presenza di violazioni di tipo formale, e di violazioni meramente formali, dove nel perimetro degli errori che non incidono sulla determinazione dell'imponibile e del quantum d'imposta dovuto, vi sono quelli diciamo così più gravi (violazioni formali) e quelli meno gravi (violazioni meramente formali).

Nel tentativo quindi di provare ad individuare un criterio che possa essere di guida alla sanatoria in questione possiamo dire che, mentre le violazioni meramente formali non necessitano di alcuna azione, le violazioni di tipo formale, invece, potrebbero essere valutate dal contribuente per un eventuale adesione alla sanatoria in questione.

Le regole della sanatoria

Le irregolarità vanno regolarizzate con il pagamento di 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.

In linea di principio dovrebbero essere oggetto di definizione le irregolarità, infrazioni o inosservanze, commesse fino al 31.10.2022 in annualità per le quali non è ancora decorso il termine di decadenza dell'azione accertatrice alla data di entrata in vigore della norma. Su questo aspetto è tuttavia opportuno attendere i chiarimenti del emanando provvedimento delle Entrate.

La norma stabilisce ulteriormente che la regolarizzazione si perfeziona, oltre che con il pagamento, anche con la «rimozione delle irregolarità od omissioni».

Il contribuente, per perfezionare

SANATORIA IRREGOLARITÀ FORMALI

Le infrazioni sanabili	Le violazioni formali che, pur non incidendo sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo arrecano comunque pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo fiscale, commesse fino al 31 ottobre 2022
Costo	Pagamento di 200 euro relativo a ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni Rimozione dell'irregolarità o dell'omissione se necessario.
Modalità attuative e Tempistica	La modalità attuative saranno dettate da un emanando provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. Rata 1 entro il 31 marzo 2023 Rata 2 entro il 31 marzo 2024

COSÌ I VERSAMENTI

Versamento euro 200 per ciascuno periodo d'imposta oggetto di sanatoria

IL PRINCIPIO

- 1) Se più (diverse) violazioni vengono eseguite in un solo periodo d'imposta, basta versare solo 200 euro (con un versamento si sanano più violazioni che riguardano lo stesso periodo d'imposta).
- 2) Se due violazioni sono state commesse in due periodi d'imposta diversi, occorre pagare 400 euro.

la sanatoria, come detto, dovrà versare una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta a cui si riferiscono le violazioni.

Il pagamento dovrà essere eseguito in due rate di pari importo entro il:

- 31 marzo 2023;
- 31 marzo 2024.

Nella precedente edizione della sanatoria fu chiarito che per il pagamento non era possibile avvalersi della compensazione con crediti disponibili, di cui all'articolo 17 del Dlgs 241/1997.

Per perfezionare la sanatoria occorre comunque procedere anche con la rimozione delle violazioni commesse (errori e/o omissioni che siano) entro il termine che sarà fissato dall'emanando provvedimento attuativo.

Nella precedente sanatoria tale termine era stato individuato con quello previsto per il versamento della seconda rata per chi sceglieva

il versamento rateale. Se sarà confermato questo sistema, il termine per la rimozione degli errori scadrà il 31 marzo del 2024.

Dire che occorre rimuovere la violazione commessa, significa dover porre in essere correttamente, ora per allora, l'adempimento originariamente errato o omesso. Vi sono comunque delle eccezioni alla regola della necessaria rimozione dell'errore, che riguardano i casi in cui la rimozione non è più possibile oppure non sia più necessaria. E' il caso, ad esempio, delle violazioni inerenti l'omessa o errata presentazione delle liquidazioni periodiche IVA poi fisiologicamente assorbite dal contenuto della dichiarazione annuale. Il provvedimento attuativo del precedente condono formale aveva anche previsto che se il soggetto interessato non ha effettuato per

un giustificato motivo la rimozione di tutte le violazioni formali dei periodi d'imposta oggetto di regolarizzazione, la sanatoria è comunque efficace se la rimozione avviene entro un termine fissato dall'Agenzia, che non può essere inferiore a trenta giorni.

Quadro RW

Risultano espressamente esclusi *ex lege*: le violazioni riferite al quadro RW, gli atti di contestazione riferiti alla collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-quater del Dl 167/1990, le violazioni già contestate in atti divenuti definitivi.

In particolare come detto la sanatoria, non può essere utilizzata per consentire l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato. Per l'effetto non rientrano nella definizione le violazioni concernenti gli obblighi di monitoraggio fiscale (compilazione del quadro RW) e quelle concernenti l'IVIE e l'IVAFE.

Visto di conformità

Gli errori collegati al visto di conformità dovrebbero essere fuori dal perimetro della sanatoria per le irregolarità formali.

Come già più sopra evidenziato la specifica modalità di definizione prevista dalla Legge di bilancio 2023, in vigore dal primo di gennaio di quest'anno si profila dello stesso tenore rispetto a quella in precedenza già concessa con l'articolo 9 del Dl 119/2018, il cui contenuto fu di fatto delineato dalla circolare 11/E del 15 maggio 2019.

Orbene in quel contesto, l'agenzia delle Entrate, ebbe modo di spiegare che tutti gli errori collegati al visto di conformità

(visto omesso od irregolare, visto apposto da un soggetto diverso da colui che ha inviato la dichiarazione annuale) sono comunque esclusi dalla sanatoria.

Se tale sarà l'orientamento anche con questa nuova tornata di regolarizzazioni ecco che, tutto ciò che riguarda il visto di conformità, ivi compresi il tormentato filone riguardante i bonus edilizi, non sembra poter essere oggetto di alcuna sanatoria.

Del resto, per quanto attiene ai crediti d'imposta legati all'edilizia già la stessa circolare 33/E/2022 del 17 ottobre scorso aveva avuto modo di delineare che, per tutta una serie di errori di carattere formale che non incidono sul tributo e sulla validità dell'opzione, la via è quella della Pec in capo al soggetto che ha trasmesso la comunicazione di opzione "errata" (cedente, amministratore di condominio o intermediario).

Quest'ultimo dovrà segnalare all'Agenzia delle entrate l'errore commesso unicamente indicando i dati corretti, con nota sottoscritta digitalmente o con firma autografa (allegando in tal caso copia del documento di identità) inviata all'indirizzo: annullamentoaccettazionecrediti@pec.agenziaentrate.it.

In questo caso non sono previste sanzioni.

Le violazioni ammesse a sanatoria nella precedente edizione

In occasione della precedente definizione agevolata delle irregolarità formali concessa dall'articolo 9 del Dl n. 119/2018, l'Agenzia delle Entrate aveva fornito appositi chiarimenti sul tema, rilasciando la circolare n. 11/E del 15 maggio 2019 (a margine

del provvedimento Agenzia delle entrate 15 marzo 2019 n. 62274).

Occorrerà capire se l'Agenzia delle entrate intenda riprenderlo pedissequamente oppure come è probabile predisporre uno diverso aggiornato.

In quell'occasione fu chiarito che la presenza di un contenzioso sulla violazione che si intende definire non osta alla definizione; ove questa si perfezioni, il processo verrà dichiarato estinto per cessazione della materia del contendere, come prevede l'articolo 46 del Dlgs 546/1992.

Di seguito si segnalano le irregolarità sanabili:

- › Violazione del principio di competenza reddituale a condizione che la violazione non abbia inciso sull'imposta dovuta (articolo 1, comma 4, del Dlgs 471/1997)
- › Violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e registrazione delle operazioni imponibili ai fini Iva, quando la violazione non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo (articolo 6, comma 1, del Dlgs 471/1997)
- › Violazione degli obblighi inerenti alla documentazione e alla registrazione delle operazioni non imponibili, esenti o non soggette ad Iva, quando la violazione non rileva neppure ai fini della determinazione del reddito (articolo 6, comma 2, del Dlgs 471/1997)
- › Detrazione dell'Iva, erroneamente applicata in misura superiore a quella effettivamente dovuta e assolta dal cedente o prestatore, in assenza di frode e limitatamente alle violazioni commesse a partire dal 1° gennaio 2018

- (articolo 6, comma 6, del Dlgs 471/1997)
- › Irregolare applicazione delle disposizioni concernenti l'inversione contabile, in assenza di frode, nell'ipotesi in cui l'imposta risulta assolta, ancorché irregolarmente (Articolo 6, commi 9-bis, 9-bis1 e 9-bis2 del Dlgs 471/1997)
 - › Irregolare tenuta e conservazione delle scritture contabili (Articolo 9, comma 1, del Dlgs 471/1997)
 - › Mancata iscrizione al Vies (Articolo 11 del Dlgs 471/1997)
 - › Omessa restituzione dei questionari inviati dall'Agenzia o da altri soggetti autorizzati, ovvero la restituzione dei questionari con risposte incomplete o non veritiere (Articolo 11, comma 1, lettera b), del Dlgs 471/1997)
 - › Omessa, irregolare o incompleta presentazione degli elenchi Intrastat (Articolo 11, comma 4, del Dlgs 471/1997)
 - › Omessa comunicazione della proroga o della risoluzione del contratto di locazione soggetto a cedolare secca (Articolo 3, comma 3, ultimo periodo del Dlgs 23/2011)
 - › Omessa o tardiva comunicazione dei dati al sistema tessera sanitaria (Articolo 3, comma 5-bis, del Dlgs 175/2014)

Quelle non ammesse

Sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni sostanziali ossia tutte quelle violazioni che incidono sulla determinazione dell'imponibile, dell'imposta o sul pagamento del tributo.

La regolarizzazione, inoltre, non può riguardare le violazioni aventi ad oggetto omessi o tardivi

pagamenti di cui alle ipotesi previste dall'articolo 17, comma 3, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 e, più in generale, le tutte violazioni riferibili al tributo aventi natura sostanziale.

Per questa ragione secondo le Entrate non può, quindi, essere definita:

- › l'omessa presentazione del modello F24 a saldo zero,
- › la "tardiva" presentazione della garanzia fideiussoria nell'ambito della liquidazione Iva di gruppo (sanzionata in misura fissa, se il ritardo non è superiore a 90 giorni, ed in misura proporzionale quando il ritardo è oltre i 90 giorni),
- › l'acquisto di beni o servizi da parte del cessionario/committente senza che sia stata emessa fattura nei termini di legge o con emissione di fattura irregolare da parte del cedente/prestatore punito con la sanzione di cui all'articolo 6, comma 8, del Dlgs n. 471 del 1997.

Sempre secondo la citata circolare non sarebbero sanabili nemmeno le seguenti violazioni:

- › l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali, anche senza debito d'imposta;
- › l'omessa presentazione dei modelli per la comunicazione degli studi di settore (Isa), ovvero la dichiarazione di cause di inapplicabilità o esclusione insussistenti, in quanto tali comportamenti non risultano solo di ostacolo all'attività di controllo, ma rilevano anche ai fini della determinazione della base imponibile;
- › l'indicazione di componenti negativi ineducibili, come nell'ipotesi di fatture ricevute a fronte di operazioni

oggettivamente inesistenti.

- › le irregolarità consistenti nella mancata emissione di fatture, ricevute e scontrini fiscali, quando hanno inciso sulla corretta determinazione e liquidazione del tributo;
- › l'omesso esercizio delle opzioni che devono essere comunicate con la dichiarazione dei redditi da presentare nel corso del primo periodo di applicazione del regime opzionale, sanabile mediante l'istituto della *remissione in bonis*, (ad esempio l'opzione per il consolidato nazionale ovvero l'opzione per la cedolare secca);
- › l'omessa o irregolare presentazione delle liquidazioni periodiche Iva quando la violazione ha avuto riflessi sul debito d'imposta.

Infine, sempre secondo la richiamata circolare 11/E/2019 sono escluse dalla regolarizzazione le seguenti violazioni, considerate le ricadute sostanziali in capo ai contribuenti cui si riferisce la dichiarazione:

- › l'omessa trasmissione delle certificazioni uniche da parte dei sostituti (sanzionata in misura fissa - 100 euro a certificazione - con un massimo di 50.000 euro);
- › l'omessa trasmissione della dichiarazione da parte degli intermediari abilitati, di cui all'articolo 3, comma 3, del decreto del Dpr 22 luglio 1998, n. 322;
- › gli errori, come già più sopra evidenziato, collegati al visto di conformità - (visto omesso o irregolare, visto apposto da un soggetto diverso da colui che ha presentato la dichiarazione annuale). ●

Tris di opportunità per la sanatoria degli atti impositivi

di Dario Deotto e Luigi Lovecchio

Si va dalla definizione agevolata dell'accertamento con adesione, all'acquiescenza dell'accertamento fino alla definizione delle rate non versate relative a istituti deflattivi pregressi

Tra le varie sanatorie contenute nella legge di bilancio 2023, ve ne sono due collegate, direttamente o indirettamente, agli atti impositivi. Una attiene gli istituti dell'accertamento con adesione e dell'acquiescenza all'accertamento, l'altra riguarda invece le omissioni che hanno interessato, fino all'anno 2022, i piani di pagamento rateali rivenienti da istituti deflattivi perfezionati in passato.

La definizione degli atti di accertamento

Nei commi 179 e seguenti dell'articolo 1 della legge di bilancio è regolata la definizione agevolata degli atti di accertamento con adesione nonché dell'acquiescenza agli atti di accertamento. Il perimetro temporale degli atti interessati dalla sanatoria è variabile e può giungere anche ai provvedimenti impositivi notificati a distanza di anni dall'entrata in vigore della novella.

Definizione agevolata degli accertamenti con adesione

Con riferimento alla definizione agevolata degli accertamenti con adesione, essa riguarda:

- › Gli accertamenti conseguenti a pvc consegnati entro il 31 marzo 2023 ovvero a inviti al contraddittorio notificati entro la stessa data, senza che rilevi dunque la data di notifica dell'atto di accertamento, purchè non impugnati al primo gennaio 2023;
- › Gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e liquidazione non impugnati e per i quali alla data del primo gennaio 2023 pendono i termini per la proposizione del ricorso nonché quelli notificati entro il 31 marzo 2023.

Con riguardo a tali atti, dunque, il vantaggio della conclusione dell'accertamento con adesione è rappresentato dalla riduzione delle sanzioni a un diciottesimo del minimo, in luogo del terzo del minimo, fermi restando l'imposta e gli interessi determinati secondo le regole ordinarie.

Esemplificando, in caso di contestazione dell'infedeltà della dichiarazione, la sanzione del 90% diventa pari al 5%, in luogo dell'ordinario 30%.

Si evidenzia che per quanto attiene alla definizione in adesione degli accertamenti rivenienti da inviti al contraddittorio, la norma di riferimento menziona solo quelli obbligatori, emessi ai sensi dell'articolo 5 ter, Dlgs n. 218/1997, non anche quelli genericamente emessi ai sensi dell'articolo 5, Dlgs n. 218/1997. Al riguardo, vale ricordare che l'invito obbligatorio non è previsto in tutti i casi di emissione di un avviso di accertamento parziale. Si evidenzia altresì che la quasi totalità degli avvisi di accertamento, almeno nell'ottica interpretativa dell'Agenzia, ha la natura di accertamento parziale, con la sola esclusione degli avvisi da abuso del diritto e pochi altri. Ne deriva che laddove, in presenza di un potenziale accertamento parziale, l'Ufficio notifici un "ordinario" invito al contraddittorio entro il 31 marzo

2023, l'accertamento con adesione che dovesse scaturire da questo non potrebbe, a rigore, essere definito in via agevolata. Se così fosse, si tratterebbe però di una discriminazione non giustificabile che potrebbe vanificare gran parte del potenziale ambito di applicazione di tale specifica forma di sanatoria.

A diverse conclusioni, invece, si dovrebbe giungere qualora l'invito notificato ai sensi del suddetto articolo 5, Dlgs 218/1997, in quanto riferito ad un potenziale accertamento parziale, scaturisse da un pvc, consegnato sempre entro il 31 marzo 2023. In tale eventualità, infatti, la condizione di accesso alla sanatoria sarebbe assicurata non già, per l'appunto, dall'invito al contraddittorio, bensì dal pvc. Ne consegue che l'eventuale accertamento con adesione che dovesse essere concluso in esito al predetto invito ben potrebbe essere definito con la riduzione della sanzione a un diciottesimo del minimo.

Va da ultimo rilevato come, poiché la disciplina speciale della manovra di bilancio 2023 richiama la normativa generale del Dlgs 218/1997, non vi siano ostacoli di sorta all'applicazione dei benefici di legge anche nelle ipotesi in cui l'accertamento con adesione intervenga dietro istanza del contribuente, raggiunto da un accesso, ispezione o verifica, ai sensi dell'articolo 6, Dlgs 218/1997.

Acquiescenza agevolata

Per quanto attiene invece all'istituto della acquiescenza agevolata, essa riguarda:

- › Gli avvisi di accertamento e gli avvisi di liquidazione e rettifica

non impugnati e per i quali alla data del primo gennaio 2023 pendono i termini per la proposizione del ricorso nonché quelli notificati entro il 31 marzo 2023;

- › Gli avvisi di recupero non impugnati e per i quali alla data del primo gennaio 2023 pendono i termini per la proposizione del ricorso nonché per quelli notificati entro il 31 marzo 2023. Quest'ultima precisazione appare fortemente innovativa rispetto alle prassi degli uffici dell'Agenzia delle entrate che ritengono invece che gli avvisi di recupero siano insuscettibili di qualsivoglia modalità di definizione agevolata, nonostante il contrario avviso della Corte di Cassazione che li accomuna costantemente agli atti di accertamento (tra le ultime, si veda Cassazione, n. 11325/2022).

In questo caso, il vantaggio è costituito dalla riduzione a un diciottesimo delle sanzioni irrogate.

Sotto il profilo procedurale, si evidenzia che il perfezionamento dei suddetti istituti deflattivi resta regolato dalla normativa ordinaria. Ne consegue che gli accertamenti con adesione agevolati si perfezionano con il pagamento della prima o unica rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione del relativo verbale mentre l'acquiescenza agevolata anche degli avvisi di recupero avviene con il pagamento della prima o unica rata entro il termine della proposizione del ricorso. La sanatoria si discosta invece dalla disciplina a regime con riguardo alla durata della dilazione che può

giungere sino a 20 rate trimestrali, a fronte del massimo di 16 rate trimestrali in caso di somme maggiori di 50.000 previsto in via ordinaria. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali. È inoltre escluso il pagamento in compensazione con il modello F24.

Per tutto quanto non previsto, restano ferme le disposizioni di riferimento (Dlgs 218/1997), con l'effetto che, in caso di mancato pagamento di una rata entro il termine di quella successiva, si decade dalla dilazione e il residuo viene iscritto a ruolo con l'irrogazione della sanzione aggiuntiva del 45% commisurata alla differenza d'imposta. Si segnala, peraltro, che la riduzione della sanzione a un diciottesimo non viene meno in caso di caducazione del piano dei versamenti, poiché il diritto a tale riduzione è condizionato al perfezionamento dell'istituto deflattivo, non anche all'integrale corresponsione delle somme dovute.

Cosa succede se scadono i termini per il ricorso

Un delicato problema interpretativo si pone con riferimento ai casi in cui nel mese di gennaio 2023, o comunque prima che siano emanati i provvedimenti direttoriali attuativi delle sanatorie in discussione, scadano i termini per la proposizione del ricorso avverso un atto nei riguardi del quale il contribuente sarebbe interessato a effettuare una adesione o una acquiescenza agevolata. In assenza delle necessarie indicazioni di completamento da parte delle Entrate, è evidente che il

GLI ACCERTAMENTI CON ADESIONE AGEVOLATI

Ambito oggettivo	Vantaggi	Procedura	Decadenza
<ul style="list-style-type: none"> › Accertamenti derivanti da pvc e inviti al contraddittorio obbligatorio consegnati o notificati entro il 31 marzo 2023, non impugnati al primo gennaio 2023; › Accertamenti ancora impugnabili al primo gennaio 2023 e accertamenti notificati entro il 31 marzo 2023 	Riduzione della sanzione ad un diciottesimo del minimo, in luogo di un terzo del minimo	<ul style="list-style-type: none"> › L'adesione agevolata si perfeziona con il pagamento della prima o unica rata entro 20 giorni dalla sottoscrizione del verbale; › Le somme possono essere pagate in un massimo di 20 rate trimestrali; › È esclusa la compensazione nel modello F24 	L'eventuale decadenza dalla rateazione delle somme, che si verifica con il mancato pagamento di una rata entro quella successiva, determina l'affidamento all'agente della riscossione di tutto il residuo dovuto, con l'addebito di una sanzione aggiuntiva del 45%

L'ACQUIESCENZA AGEVOLATA

Ambito oggettivo	Vantaggi	Procedura	Decadenza
<ul style="list-style-type: none"> › Accertamenti non impugnati e ancora impugnabili al primo gennaio 2023 e accertamenti notificati entro il 31 marzo 2023; › Avvisi di recupero non impugnati e ancora impugnabili al primo gennaio 2023 ovvero notificati entro il 31 marzo 2023 	Riduzione della sanzione ad un diciottesimo dell'importo irrogato, in luogo di un terzo dell'importo irrogato	<ul style="list-style-type: none"> › L'acquiescenza agevolata si perfeziona con il pagamento della prima o unica rata entro il termine della proposizione del ricorso; › Le somme possono essere pagate in un massimo di 20 rate trimestrali; › È esclusa la compensazione nel modello F24 	L'eventuale decadenza dalla rateazione delle somme, che si verifica con il mancato pagamento di una rata entro quella successiva, determina l'affidamento all'agente della riscossione di tutto il residuo dovuto, con l'addebito di una sanzione aggiuntiva del 45%

perfezionamento della sanatoria è di fatto impossibile. D'altro canto, qualora alla luce di tali indicazioni, ad esempio, la fattispecie specifica non dovesse risultare ammessa alla sanatoria, l'eventuale decorso del termine della proposizione del ricorso renderebbe l'atto non più contestabile. Il contribuente è posto quindi di fronte ad un bivio: o si "fida" della sua corretta interpretazione della novella legislativa, e quindi non fa nulla o procede alla definizione secondo i criteri ordinari, in attesa di conoscere le istruzioni delle Entrate ed eventualmente riliquidare gli importi dovuti, oppure cautelativamente impugna l'atto, riservandosi la facoltà di rinunciare successivamente al ricorso, anche non costituendosi in giudizio, e aderire alla

definizione agevolata. A stretto rigore, poiché la normativa speciale della legge di bilancio qualifica come causa ostativa all'accesso ai benefici di legge solo l'avvenuta impugnazione dell'accertamento alla data del primo gennaio 2023, la proposizione del ricorso non dovrebbe impedire l'adesione alla sanatoria. Non si può però trascurare il precedente rappresentato dai chiarimenti di prassi offerti in occasione del precedente rappresentato dalla definizione degli atti di accertamento, di cui all'articolo 2, Dl 119/2018. Anche in tale contesto, la definizione era possibile a condizione che gli atti fossero "non ancora impugnati e impugnabili" ad una determinata data (24 ottobre 2018, data di

entrata in vigore del Dl 119/2018). Ebbene, i provvedimenti attuativi delle Entrate stabilirono che l'adesione agevolata era inibita anche dai ricorsi proposti dopo la suddetta data, in quanto incompatibili con l'istituto dell'acquiescenza. Non è escluso quindi che una analoga scelta interpretativa possa essere adottata anche con riferimento alla presente definizione agevolata. In realtà, si è dell'opinione che, anche nella formulazione della legge di bilancio 2023, i ricorsi proposti dopo il primo gennaio 2023 siano irrilevanti ai fini dell'adesione alla definizione. Per di più, la versione attuale differisce sensibilmente dal precedente del 2018, poiché vi sono ricompresi, tra l'altro, gli accertamenti notificati entro il 31

LE RATE NON VERSATE RELATIVE A ISTITUTI DEFLATTIVI PREGRESSI

Ambito oggettivo	Vantaggi	Procedura	Decadenza
<ul style="list-style-type: none"> › Rate non versate successive alla prima derivanti da accertamenti con adesione, acquiescenza e mediazioni perfezionati in passato; › Rate non versate, compresa la prima, derivanti da conciliazioni giudiziali perfezionate in passato; › Il contribuente non deve essere stato raggiunto, alla data del primo gennaio 2023, da cartelle di pagamento o da ingiunzioni di pagamento. 	Si paga solo l'imposta non versata, senza sanzioni e interessi	<ul style="list-style-type: none"> › La sanatoria si perfeziona con il pagamento dell'intero importo dovuto, alle scadenze di legge; › Le somme possono essere pagate in un massimo di 20 rate trimestrali, di cui la prima in scadenza il 31 marzo 2023; › È esclusa la compensazione nel modello F24 	L'eventuale decadenza dalla definizione, che si verifica con il mancato pagamento dell'intero importo dell'imposta, determina l'iscrizione a ruolo di tutto il residuo dovuto, oltre sanzioni e interessi, con l'addebito di una sanzione aggiuntiva del 30%

marzo 2023. Se ne deduce che, poiché la norma contempla, per un verso, gli accertamenti non impugnati e impugnabili al primo gennaio scorso, e nel contempo, separatamente, quelli notificati fino alla fine di marzo, senza accomunare in un'unica previsione tutti gli atti notificati entro quest'ultima data, si sia voluto in questo modo prescindere dalle impugnazioni proposte avverso gli atti ricevuti nell'ultima parte del 2022.

Si osserva d'altra parte che anche la scelta di non fare nulla, lasciando decorrere il termine del ricorso ed esponendosi così al rischio di possibili interpretazioni restrittive o non condivisibili dell'Amministrazione finanziaria, richiede comunque una copertura normativa, atteso che l'acquiescenza, in particolare, si perfeziona, per l'appunto, entro il termine della proposizione del ricorso. In questo caso, la soluzione potrebbe giungere dai provvedimenti attuativi delle Entrate che dovrebbero prevedere una sorta di remissione in termini, ai fini della definizione di tali fattispecie.

Sono esclusi dalla sanatoria gli atti emessi in attuazione della voluntary disclosure. Non sono contemplati inoltre neppure gli atti di contestazione e di irrogazione sanzioni, emessi ai sensi dell'articolo 16, Dlgs 472/1997, che non rientrano in alcuna disposizione del più volte citato Dlgs 218/1997.

Gli omessi versamenti di rateazioni di istituti deflattivi pregressi

Nei commi 219 e seguenti dell'articolo 1 della legge di bilancio 2023 è contenuta la disciplina della regolarizzazione agevolata dell'omesso pagamento di rate pregresse, riferite a dilazioni derivanti da istituti deflattivi perfezionati in passato.

Nel dettaglio, si tratta di rateazioni rivenienti da accertamenti con adesione, acquiescenza ad accertamenti e mediazioni perfezionati con il pagamento della prima rata, in relazione alle quali è stato omesso il versamento di una o più delle rate successive nonché delle rateazioni derivanti da conciliazioni giudiziali sottoscritte in passato, in relazione alle quali è

stato omesso il pagamento di una o più delle rate, inclusa la prima. Le condizioni per accedere alla definizione sono due:

a) l'omissione deve essersi verificata al primo gennaio 2023;
b) non deve essere ancora stata notificata una cartella di pagamento o una ingiunzione di pagamento – nel caso in cui l'atto originario fosse un accertamento esecutivo –, si ritiene, sempre alla medesima data del primo gennaio 2023.

La regolarizzazione delle omissioni pregresse si ottiene pagando integralmente il tributo dovuto, senza maggiorazioni di sorta, in un'unica soluzione, entro il 31 marzo 2023 oppure in un massimo di venti rate trimestrali, di cui la prima scadente sempre il prossimo 31 marzo e quelle successive scadenti il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ogni anno. Sulle rate successive alla prima maturano gli interessi legali e non è ammessa compensazione nel modello F24.

Se la sanatoria non si perfeziona, si ripristinano integralmente le somme dovute a titolo di sanzioni e interessi

originariamente non versati e l'importo così rideterminato viene iscritto a ruolo, con l'ulteriore maggiorazione della sanzione del 30%, e addebitato con cartella da notificarsi entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui si è verificata l'omissione.

In sostanza, la previsione in esame determina ope legis una sorta di remissione in termini del contribuente all'originario piano dei pagamenti, sottoposta alla condizione risolutiva rappresentata dal versamento totale dell'importo scaduto al primo gennaio 2023 a titolo di tributo. Ne deriva che il soggetto interessato dovrà rispettare due rateazioni parallele e però collegate: quella residua della dilazione originaria, conseguente all'istituto deflattivo perfezionato in passato, e quella afferente alla "remissione in bonis" della manovra di bilancio 2023, avente

ad oggetto il tributo non versato al primo gennaio di quest'anno.

Alcune criticità

In proposito si pongono due ordini di problemi. Il primo attiene alle conseguenze dell'eventuale decadenza maturata con riferimento alle rate in scadenza a partire dal 2023, relative all'originario piano di dilazione. A stretto rigore, la caducazione del piano iniziale, seppure per eventi successivi all'entrata in vigore della legge di bilancio, dovrebbe comportare il venir meno anche della rateazione agevolata prevista dalla sanatoria in esame. La seconda questione interpretativa attiene all'individuazione del momento in cui si verifica la decadenza dalla definizione agevolata qui commentata. Non è chiaro, in particolare, se a tale scopo sia sufficiente il ritardato

versamento, anche di pochi giorni, di una sola delle rate oppure se, in analogia con quanto previsto per le dilazioni ordinarie rivenienti da istituti deflattivi, occorra, come sembra preferibile, che l'omissione si protragga oltre il termine di versamento della rata successiva. In quest'ultima ottica interpretativa, ad esempio, non si decadrebbe se la rata in scadenza a giugno 2023 venisse pagata entro il 30 settembre del medesimo anno.

Da ultimo, si segnala che non vi è invece alcun beneficio per i soggetti che hanno in corso una dilazione da adesione, acquiescenza, mediazione o conciliazione in relazione alla quale non è stato omesso o ritardato alcun versamento: il piano di rateazione prosegue secondo le scadenze iniziali, senza riduzioni o sconti di sorta. ►

Liti pendenti, parte una definizione più ampia che include Dogane e monopoli

di Alessandra Militerno

Possono essere chiuse le controversie di natura tributaria anche con gli enti territoriali (Comuni, Provincie o Regioni) che, entro il prossimo 31 marzo, dovessero scegliere di aderire alla normativa

Il comma 186 dell'articolo 1 della legge n. 197/2022 offre, ancora una volta, la facoltà ai contribuenti di definire le liti fiscali "pendenti"; ciò pur sempre nell'ottica di alleggerire il peso sugli organi della giustizia tributaria e di ricercare un piano di "conciliazione" con i cittadini.

La disposizione ricalca sotto molti aspetti la disciplina contenuta nei provvedimenti che l'hanno preceduta (rispettivamente l'articolo 11 della legge n. 96/2017 e l'articolo 6 del Dl n. 119/2018 convertito dalla legge n. 136/2018) contenendo però alcune rilevanti differenze.

Come già in passato, dunque, possono essere chiuse le controversie di natura tributaria di cui siano parti l'Agenzia delle entrate ovvero quegli enti territoriali (Comuni, Provincie o Regioni) che, entro il prossimo 31 marzo, dovessero deliberare (con le forme previste dalla legislazione propria di tali enti) l'applicazione delle disposizioni sulla definizione delle liti fiscali alle controversie tributarie in cui siano coinvolti

essi stessi ovvero un loro "ente strumentale", dovendosi intendere per tale quell'ente a cui i comuni, le provincie o le regioni affidano l'attività di accertamento e/o riscossione dei propri tributi.

Con una novità rispetto al passato, sono definibili anche le liti di cui sia parte l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, con ciò ampliandosi le ipotesi di definizione.

E' necessario che l'Agenzia delle entrate o l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli siano parti in senso formale, devono cioè essere state chiamate in giudizio, indipendentemente dalla circostanza che siano titolari del rapporto giuridico sottostante dedotto in giudizio.

Le liti definibili

Secondo la formulazione della disposizione in commento, sono attualmente definibili "le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria".

Si tratta di una previsione estremamente ampia poiché, a differenza del passato, non si fa

riferimento alle controversie che hanno ad oggetto "atti impositivi", ma a tutte le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria.

La delimitazione delle controversie definibili va dunque operata avuto riguardo ai soggetti coinvolti nel giudizio e non in base all'atto oggetto dell'impugnazione, fermo restando che la controversia definibile deve poter avere "un valore" cui rapportare il quantum dovuto ai fini della definizione e ciò implica la esclusione dal novero delle controversie definibili di quelle prive di valore, quali quelle che attengono al classamento degli immobili, ma anche quelle in materia di diniego di rimborsi o di agevolazioni che non presuppongono il versamento di un importo ad opera del contribuente.

I ruoli

Nonostante la generica formulazione della norma, che, come osservato, contiene una previsione diversa sotto il profilo

testuale rispetto al suo più immediato precedente (articolo 6 cit. che faceva espresso riferimento alle liti che avevano ad oggetto “atti impositivi”) nella Relazione illustrativa si delimita la definibilità alle controversie che hanno per oggetto “atti impositivi” ed escludendo da tale ambito “le controversie relativi ad atti privi di natura impositiva”.

Nella premessa che, come già in passato segnalato, la definizione di “atto impositivo” non è normata, nel senso che non vi è alcuna disposizione che contenga tale definizione, l’indicazione contenuta nella Relazione illustrativa non tiene conto della testualità della disposizione definitivamente approvata, né dell’orientamento interpretativo che, con riferimento all’articolo 6 del Dl n. 119/2018, è stato espresso dalle Sezioni Unite della Corte di cassazione (sentenza n. 18298/2021).

Le Sezioni Unite, chiamate a chiarire la portata del limite contenuto nel citato articolo 6, hanno concluso nel senso di ritenere che «può darsi continuità al principio secondo il quale l’impugnazione della cartella di pagamento, con la quale l’Amministrazione finanziaria liquida, in sede di controllo automatizzato, ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600/1973, le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dà origine a controversia definibile in forma agevolata, ai sensi dell’art. 6 del d.l. n. 119/2018, come convertito, con modificazioni, dalla L. n. 136/2018, quando detta cartella rappresenti il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente,

essendo, come tale, impugnabile, ai sensi dell’art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, non solo per vizi propri, ma anche per motivi attinenti al merito della pretesa impositiva». Tale indirizzo nomofilattico ha confermato l’indirizzo di prassi espresso dalla stessa Agenzia delle entrate nella circolare n. 6/2019.

I casi prospettabili sono per la verità assai numerosi; tra questi, per esempio, rientrano le liti che attengono le impugnazioni delle cartelle di pagamento notificate al coobbligato solidale il quale, spesso viene raggiunto, come primo atto, proprio dalla iscrizione a ruolo.

Si deve allora comunque concludere che anche in passato fossero definibili le controversie che avevano ad oggetto ruoli formati ex articoli 36-bis o 36-ter del Dpr n. 600/1973 nonché, ai fini Iva, ex articolo 54-bis del Dpr n. 633/1972 nella misura in cui parte in causa fosse l’Agenzia delle entrate e non solamente l’agente della riscossione, indicazione interpretativa che oggi trova ulteriore conforto nella testualità della norma.

Un dubbio potrebbe esservi in relazione a tutte quelle controversie che, seppure pendenti, abbiano invece ad oggetto ruoli attraverso i quali le Agenzie fiscali si “limitano” a pretendere il mero versamento di quanto dichiarato dal contribuente, e dunque atti che hanno una mera natura di riscossione.

L’Agenzia delle entrate, con la circolare 48/E del 2011, riferita alla definizione delle liti pendenti di cui al Dl n. 98/2011 e poi con la circolare n. 6 del 2019 riferita alla definizione delle liti pendenti di

cui alla legge n. 136/2018, ha espresso un indirizzo di prassi nel senso di escludere dalla definibilità le liti di tal genere; indirizzo di prassi che oggi sembra potersi ritenere superato a motivo della omnicomprensività della previsione contenuta nella disposizione qui in commento, alla condizione che parte del giudizio sia non unicamente l’Agenzia delle entrate Riscossione (circostanza che preclude in ogni caso l’accesso alla definizione), ma anche o solo l’Agenzia delle entrate o l’Agenzia delle Dogane e dei Monopoli (o quell’ente locale che dovesse deliberare nel senso di aderire alla disciplina qui in esame).

Liti non suscettibili di definizione

Come già previsto anche in passato, anche il comma 193 dell’articolo 1, della legge n. 197/2022 esclude dal novero delle liti definibili le controversie che riguardino, anche solo in parte:

- › le risorse proprie tradizionali dell’Unione europea di cui all’articolo 2, paragrafo 1, lettera a) delle decisioni 2007/436/CE, Euroatom del Consiglio del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euroatom del Consiglio del 26 maggio 2014 e 2020/2053/UE, Euroatom del Consiglio, del 14 dicembre 2020 (e dunque prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni della Unione sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell’ambito di applicazione del trattato che istituisce la

Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi pervisti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero) e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;

- › le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

La pendenza del giudizio

La norma prevede la propria applicazione con riguardo a tutte le controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello di legittimità e anche a seguito di rinvio.

Dovendosi essere in presenza di una "lite fiscale pendente", condizione necessaria è che alla data di entrata in vigore della legge (1° gennaio 2023) la parte che sia stata destinataria di un atto impositivo abbia già provveduto a notificare (con qualsiasi modalità tra quelle previste) il ricorso alla controparte non essendo rilevante la circostanza che a tale data siano pendenti i termini per l'impugnazione.

La disposizione, peraltro, non fa alcun riferimento alla necessità che, alla data del 1° gennaio 2023, sia già intervenuta la costituzione in giudizio, ancorché tale circostanza, come vedremo, rileva ai fini della determinazione del quantum dovuto per la definizione.

Ulteriore condizione di accesso alla definizione è che, alla data di presentazione della domanda (e dunque in un momento diverso da quello in cui va verificata la pendenza della lite), il rapporto non sia già esaurito per effetto dell'intervenuta definitività della

sentenza (il suo passaggio in giudicato) o per effetto del perfezionamento della mediazione o della conciliazione giudiziale.

Per quanto attiene i giudizi già in corso alla predetta data del 1° gennaio 2023, per i quali, dunque, la fase del primo grado è esaurita, dunque, la parte deve avere già incardinato il giudizio di impugnazione o di legittimazione ovvero devono essere ancora pendenti i termini per provvedervi e ciò anche con riguardo all'eventuale giudizio di riassunzione disposto su sentenza o ordinanza di rinvio della Corte di cassazione.

La definizione è ammessa indipendentemente dai motivi prospettati dalla parte e dunque anche nel caso in cui oggetto del contendere fosse, pregiudizialmente, l'ammissibilità del ricorso o dell'impugnazione (ad esempio per intempestività o per altri vizi di natura procedurale).

Soggetti ammessi alla definizione

Hanno la possibilità di definire la lite coloro che hanno proposto l'atto introduttivo del giudizio (i ricorrenti del giudizio di primo grado), o coloro che siano subentrati o ne abbiano la legittimazione.

Rientrano tra i soggetti legittimati, dunque, non solo coloro (persone fisiche, giuridiche, enti, etc.) che hanno incardinato la lite, ma anche chi, per effetto di eventi successivi o per effetto di operazioni straordinarie, è intervenuto/subentrato nel giudizio (ad esempio, in caso di interruzione del giudizio a causa di morte della parte contribuente, l'erede o gli eredi o, nel caso di

società cancellata dal registro delle imprese nel corso del giudizio, gli ex soci o l'ex socio della stessa, o ancora, il liquidatore intervenuto in sostituzione dell'amministratore, o, in caso di una operazione di fusione, la società incorporante).

Le liti definibili

La definizione si perfeziona attraverso la presentazione di una apposita domanda su modello conforme a quello che verrà approvato dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate e con il pagamento di un importo rapportato al valore della controversia.

Tale "valore", da determinarsi in base al disposto di cui all'articolo 12, comma 2, del Dlgs n. 546/1992, è pari:

- › alla sola maggiore imposta pretesa se si è in presenza di atti che contengono sia una pretesa a titolo d'imposta che una pretesa sanzionatoria e ciò anche nel caso in cui le sanzioni fossero state comminate con un atto separato;
- › alla sanzione comminata se si è in presenza di liti in cui oggetto di contestazione sia un atto sanzionatorio non collegato ad alcun tributo.

Sotto il profilo temporale deve aversi riguardo alla data del 1° gennaio 2023 (data di entrata in vigore della legge) come momento di cristallizzazione dello stato del contenzioso, ma, come segnalato, anche alla data di presentazione della domanda di definizione poiché a tale data la controversia deve risultare essere ancora pendente, pena la impossibilità di accedere alla definizione e ciò a motivo della assenza di una

previsione di automatica sospensione dei giudizi suscettibili di essere definiti.

Il quantum dovuto

L'importo dovuto ai fini della definizione, similmente a quanto già previsto in passato, continua a variare in ragione della fase e dell'esito del giudizio già incardinato che si intende definire, secondo lo schema già proposto nelle precedenti discipline di definizione.

Le diverse ipotesi

Secondo quanto disposto dai commi da 186 a 191, l'importo dovuto può schematizzarsi come segue.

- › **a) Atti impugnati che contengono anche una pretesa sanzionatoria:**
- › se alla data del 1° gennaio 2023 la parte abbia provveduto alla sola notifica del ricorso la lite può essere definita con il pagamento di una somma pari al 100% del tributo preteso;
- › se alla data del 1° gennaio 2023 la parte abbia provveduto alla notifica del ricorso ed alla successiva costituzione in giudizio ed il giudizio pende davanti al giudice di primo grado che non ha provveduto al deposito della sentenza, la lite può essere definita con il pagamento di una somma pari al 90% del tributo preteso;
- › se alla data del 1° gennaio 2023 è già stata depositata una pronuncia della Corte di Giustizia Tributaria di Primo Grado (o della CTP) interamente sfavorevole al contribuente e la lite pende davanti al giudice di secondo grado o sono pendenti i termini per proporre appello,

la lite può essere definita con il pagamento di una somma pari al 100% del tributo preteso;

- › se alla data del 1° gennaio 2023 è stata depositata una pronuncia di primo grado integralmente favorevole al contribuente e il giudizio pende davanti alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado o sono pendenti i termini per proporre l'appello, la lite può essere definita con il versamento di una somma pari al 40% del tributo preteso;
- › se alla data del 1° gennaio 2023 è stata depositata una pronuncia di primo grado solo parzialmente favorevole al contribuente e il giudizio pende davanti alla Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado o sono pendenti i termini per proporre l'appello, la lite può essere definita con il versamento di una somma pari al 100% del tributo preteso rispetto al quale la parte è risultata soccombente e di una somma pari al 40% del tributo preteso rispetto al quale la parte è risultata vittoriosa;
- › se alla data del 1° gennaio 2023 è stata depositata una pronuncia della Corte di Giustizia Tributaria di Secondo Grado (o CTR) integralmente favorevole al contribuente e il giudizio pende davanti alla Corte di cassazione o sono pendenti i termini per proporre ricorso in sede di legittimità, la lite può essere definita con il versamento di una somma pari al 15% del tributo preteso;
- › se alla data del 1° gennaio 2023 è stata depositata una pronuncia di secondo grado solo parzialmente favorevole al

contribuente e il giudizio pende davanti alla Corte di cassazione o sono pendenti i termini per proporre ricorso in sede di legittimità, la lite può essere definita con il versamento di una somma pari al 100% del tributo preteso rispetto al quale la parte è risultata soccombente e di una somma pari al 15% del tributo preteso rispetto al quale la parte è risultata vittoriosa;

- › se alla data del 1° gennaio 2023 il contribuente ha ottenuto una pronuncia sia di primo che di secondo grado a sé integralmente favorevole e il giudizio pende davanti alla Corte di cassazione (dovendosi intendere che a tale data il ricorso sia stato iscritto a ruolo ad opera della Agenzia fiscale), la controversia può essere definita versando un importo pari al 5% del tributo preteso;
- › se alla data del 1° gennaio 2023 il contribuente ha ottenuto una pronuncia sia di primo che di secondo grado a sé integralmente favorevole, ma il giudizio non pende davanti alla Corte di cassazione (perché non vi è stata la costituzione in giudizio), la controversia può essere definita versando un importo pari al 15% del tributo preteso;
- › se alla data del 1° gennaio 2023 pendono i termini per la riassunzione del giudizio a seguito di sentenza o ordinanza di rinvio della Corte di cassazione ovvero pende il giudizio di rinvio - tenuto conto che la sentenza o la ordinanza di rinvio della Corte di cassazione "travolge" l'intero giudizio e tutte le precedenti pronunce ancorché la

riassunzione debba essere incardinata davanti al giudice di secondo grado - la lite può essere definita con il pagamento di una somma pari al 90% del tributo preteso.

› **b) Controversie che hanno ad oggetto esclusivamente sanzioni non collegate al tributo:**

› se alla data del 1° gennaio 2023 la parte abbia provveduto alla sola notifica del ricorso la lite può essere definita con il pagamento di una somma pari al 40% della sanzione comminata;

› se alla data del 1° gennaio 2023 è intervenuta una pronuncia di merito o circa l'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio sfavorevole alla parte - dunque qualora il giudizio penda davanti al giudice di secondo grado o davanti alla Corte di cassazione - la lite può essere definita con il pagamento di una somma pari al 40% della sanzione comminata;

› se alla data del 1° gennaio 2023 è intervenuta una pronuncia di merito o circa l'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio sfavorevole alla Agenzia fiscale - dunque qualora il giudizio penda davanti al giudice di secondo grado o davanti alla Corte di cassazione - la lite può essere definita con il pagamento di una somma pari al 15% della sanzione comminata.

Nell'ipotesi in cui il giudizio abbia ad oggetto unicamente sanzioni non collegate al tributo non è ipotizzata una definizione in ragione di una eventuale parziale soccombenza dell'agenzia fiscale, con la conseguenza che un

successo, ancorché parziale del contribuente, non è destinato ad influire sul quantum dovuto.

La norma nulla statuisce per i casi in cui la lite ha ad oggetto un atto impositivo con il quale è stata rettificata la perdita dichiarata dalla parte. In tali casi è da ritenere che valgano le indicazioni già fornite dall'Agenzia delle entrate nella circolare 6/2019 con riferimento alla disciplina di definizione delle liti di cui all'articolo 6 del Dl n. 119/2018, la definizione potrà avvenire o attraverso il versamento di una somma rapportata alla sola maggiore imposta pretesa ed in tal caso la perdita rettificata non potrà essere utilizzata, ovvero versando un importo che sia rapportato non solo alla maggiore imposta pretesa, ma anche all'imposta virtuale commisurata alla perdita rettificata consentendo così l'utilizzo in avanti della perdita stessa.

ESEMPIO

Se con l'atto di accertamento è stata disconosciuta una perdita di 10 e accertato un maggior reddito imponibile di 100 e dunque una maggiore imposta di 24 (supponendo che l'anno d'imposta in contestazione preveda una IRES con aliquota al 24%), supponendo che il giudizio penda in primo grado, la parte potrà chiudere la lite:

- versando 21,6 (90% di 24), ma in tal caso la perdita non potrà essere utilizzata in avanti:

- versando complessivamente 32,76 (21,6 con riferimento alle maggiori imposte pretese e

$10 \times 24\% \times 90\% = 11,16$ con riferimento alla perdita) affrancando così anche la perdita.

Anche la norma qui in commento, come già in passato, specifica, che qualora si sia in presenza di un giudizio che ha ad oggetto un atto di irrogazione di sanzioni che sono connesse a tributi, la definizione della lite che riguarda le imposte ha come effetto quello di rendere non dovuto alcunché con riguardo alle sanzioni che vengono "automaticamente" annullate e ciò anche nel caso in cui la debenza del tributo venga definita attraverso l'accesso ad altre modalità di definizione.

Domanda e sospensione dei giudizi

La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda (esente dall'imposta di bollo) e con il versamento entro il 30 giugno 2023 dell'importo dovuto, ovvero, se la somma complessivamente necessaria alla definizione supera i mille euro, con il versamento della prima delle venti rate trimestrali (numero massimo) in cui è possibile frazionare quanto dovuto; le rate, su cui sono dovuti gli interessi legali, scadranno rispettivamente il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno a partire dal 2023.

Dalla somma dovuta il contribuente ha diritto a scomputare quanto già versato "a qualsiasi titolo" secondo una previsione assolutamente ampia.

Questa stessa formulazione era contenuta nell'articolo 6 del Dl n. 119/2018; nella circolare n. 6/2019 l'Agenzia delle entrate pur riconoscendo la scomputabilità di quanto versato in pendenza del giudizio a titolo sanzionatorio, a titolo di interessi (anche da

dilazione), ha ritenuto che vada escluso quanto versato di spettanza dell'agente della riscossione e dunque l'aggio e le spese per procedure esecutive oltre che per la notifica, secondo una interpretazione che non appare in linea con la omnicomprensività della disposizione.

Non è comunque e in nessun caso ammesso il rimborso di quanto eventualmente versato in eccedenza anche se connesso a iscrizioni a titolo provvisorio, né la compensazione con eventuali crediti d'imposta.

Se scomputando quanto già versato risulta che null'altro è dovuto, la sola presentazione della domanda è sufficiente a definire la lite.

Ai fini della definizione va presentata una distinta domanda per ciascun atto impositivo; in caso, dunque, di riunione di un unico giudizio di più impugnazioni o in caso di ricorso promosso contro più atti impositivi, va compilata e trasmessa una domanda per ciascuno degli atti oggetti di contestazione formalizzando separati versamenti.

Se il medesimo atto è stato impugnato da più soggetti coobbligati tra loro la definizione operata da uno va a beneficio anche degli altri, compresi "quelli per i quali la controversia non sia più pendente"; la definizione giova allora non solo al coobbligato che non abbia affatto coltivato il contenzioso, ma anche a colui nei confronti del quale è già intervenuta una pronuncia definitiva e che, dunque, autonomamente non potrebbe accedere alla definizione; tale coobbligato non sarà, dunque,

tenuto al versamento di quanto ancora dovuto in ragione della soccombenza, fermo restando che nulla potrà ottenere in sostituzione.

Sospensione dei giudizi

Come già osservato, le controversie potenzialmente definibili non sono automaticamente sospese, ma lo saranno solo su richiesta della parte contribuente.

Ciò può imporre la necessità di valutare con tempestività il da farsi quando il giudizio è pendente in sede di legittimità.

In particolare, se alla data del 1° gennaio 2023 il giudizio pende davanti alla Corte di cassazione che ha già tenuto l'udienza e per il quale, dunque, si attende la pubblicazione della sentenza/ordinanza, si è in presenza di un giudizio, in via di principio, definibile, ma ciò sempreché tale "pendenza" permanga anche al momento di presentazione della domanda.

In tal caso, dunque, al fine di evitare che la pubblicazione del provvedimento da parte del giudice di legittimità (laddove la Corte di cassazione non disponesse il rinvio davanti al giudice di merito) costituisca causa ostativa alla definizione, è necessario presentare immediatamente la domanda di definizione poiché la pubblicazione della decisione (che non fosse di rinvio) ponendo fine alla controversia impedirebbe di chiudere la lite, non potendosi ritenere quest'ultima ancora pendente alla data di presentazione della domanda.

La eventuale prosecuzione dei giudizi di merito dopo la data del

1° gennaio 2023 non è, invece, di ostacolo alla definizione della lite.

In sostanza, se la parte non dovesse chiedere la sospensione del giudizio e ne dovesse coltivare la prosecuzione (depositando memorie e documenti, discutendo la causa in pubblica udienza) lasciando che il giudice emetta la sentenza, poiché quest'ultima non sarebbe mai definitiva (perché sempre potenzialmente ricorribile in secondo grado o in sede di legittimità), la parte conserverebbe la possibilità di definire la lite anche perché la norma espressamente dispone la sospensione per nove mesi dei termini per le impugnazioni, anche incidentali, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione e per la proposizione dei controricorsi in cassazione che scadono tra il 1° gennaio 2023 e il 31 luglio dello stesso anno.

Svolgere una attività processuale potrebbe rivelarsi del tutto inutile (sia per la parte, per la quale l'ottenimento di una pronuncia non influirebbe sul quantum dovuto ai fini della definizione, sia per i giudici, che si troverebbero ad emettere sentenze prive di efficacia) se la parte volesse anche solo valutare l'accesso alla definizione e sarebbe dunque opportuno che chiedesse comunque la sospensione del giudizio (che resterebbe sospeso fino al 10 luglio 2023) avendo il tempo necessario per decidere se avvalersi della definizione o meno, tenuto conto che la richiesta di sospensione non vincola la parte a chiudere la lite; tuttavia, qualora questa fosse, in definitiva, la volontà della parte, entro il predetto termine del 10 luglio 2023 il contribuente dovrà

depositare davanti al giudice presso cui la causa è pendente sia la copia della domanda e la prova del suo inoltro, sia la prova dell'avvenuto pagamento di quanto dovuto (l'intero o la prima rata in caso di opzione per il versamento rateale) ai fini di ottenere il provvedimento di estinzione del giudizio.

Tale provvedimento, a differenza di quanto accadeva in passato, ben può intervenire prima che l'agenzia fiscale abbia valutato, dal suo punto di vista, la legittimità della definizione.

Le agenzie fiscali, infatti, hanno termine fino al 31 luglio 2024 per notificare l'eventuale diniego alla definizione laddove dovessero ritenere che tale facoltà era inibita al contribuente.

In caso di diniego il contribuente ha 60 giorni per impugnare il provvedimento con modalità differenti a seconda che il provvedimento intervenga prima o dopo la già dichiarata estinzione del giudizio da parte del giudice (con decreto presidenziale o con ordinanza collegiale).

Nel primo caso il contribuente (entro 60 giorni) avrà la facoltà di impugnare l'atto di diniego davanti allo stesso giudice presso il quale pende il giudizio oggetto della definizione. Se non lo dovesse fare, il giudizio proseguirà davanti al giudice presso cui è già pendente.

Nel caso in cui il provvedimento di diniego dovesse essere notificato al contribuente dopo che il giudizio è stato dichiarato estinto, pur sempre nel termine di 60 giorni, dovrà essere adito il giudice che ha dichiarato l'estinzione; il comma 201

espressamente stabilisce, poi, che "il diniego alla definizione è motivo di revocazione del provvedimento di estinzione ... e la revocazione è chiesta congiuntamente all'impugnazione del diniego".

Si è in presenza di una previsione nuova rispetto al passato, legata alla scelta di semplificare la procedura di estinzione dei giudizi, la quale, però costituisce certamente una anomalia poiché un atto amministrativo (il provvedimento di diniego emesso dall'agenzia fiscale) assume efficacia di revoca di un provvedimento giurisdizionale (la sentenza o l'ordinanza di estinzione già emessa), ipotesi che non si ravvisa nell'ambito della disciplina processuale.

La non chiara formulazione della norma (che prevede una richiesta di revoca, evidentemente azionata dall'agenzia fiscale, congiuntamente all'impugnazione che può essere promossa solo dalla parte contribuente, ma in via eventuale e non necessaria), le molteplici situazioni in cui tale norma potrebbe trovare applicazione (si considerino le diverse possibili posizioni processuali delle parti nei diversi gradi di giudizio) ne rendono non chiara l'operatività pratica (per esempio, vi è da chiedersi cosa accada sotto il profilo processuale nell'ipotesi in cui la parte contribuente decida di non impugnare il provvedimento di diniego).

Concorrenza di più definizioni in Cassazione

Il comma 204 lascia ai contribuenti la possibilità di

scegliere se definire le liti pendenti davanti alla Corte di cassazione avvalendosi della definizione disciplinata dall'articolo 5 della legge n. 130/2022.

Nella premessa che la facoltà di definire le liti avvalendosi del disposto dell'articolo 5 cit. scade il prossimo 16 gennaio, i termini e le condizioni di accesso alla chiusura delle controversie di legittimità previste da tale disposizione sono sensibilmente diversi da quelli di cui all'articolo 1 sopra esaminato.

In tal caso le liti, che devono vedere coinvolta la sola Agenzia delle entrate, devono essere pendenti in cassazione per effetto della notifica di un ricorso in sede di legittimità intervenuta entro il 16 settembre 2022 e sempreché alla data di presentazione della domanda non sia intervenuta una pronuncia definitiva (la Corte, dunque, non deve avere pubblicato una sentenza o una ordinanza che non preveda il rinvio davanti al giudice di merito).

Sono poi definibili ai sensi della predetta disciplina solo le controversie che abbiano un valore (pur sempre da determinarsi ai sensi dell'articolo 12 del Dlgs n. 546/1992) non superiore a 100.000 euro rispetto alle quali la parte contribuente sia risultata integralmente vittoriosa sia in primo che in secondo grado, ovvero quelle in cui la parte sia risultata parzialmente vittoriosa nei gradi di merito, ma sempreché, in tali ipotesi, il valore della lite non superi i 50.000 euro.

La lite è definita versando un importo, al netto di quanto eventualmente già versato in pendenza del giudizio a "qualsiasi titolo", pari, nel primo caso, al 5%

del valore della controversia, e nel secondo caso un importo pari al 20% del medesimo valore, importo che va in ogni caso versato in un'unica soluzione non essendo ammessa la rateizzazione.

Vi potrebbero essere casi (di parziale soccombenza) in cui

l'accesso a questa tipologia di definizione potrebbe risultare più conveniente rispetto a quella offerta dalla disciplina sopra esaminata e dunque una valutazione deve certamente essere fatta caso per caso.

Va poi rilevato che in base al

disposto di cui all'articolo 5 della legge n. 130/2022, l'Agenzia delle entrate dispone di soli 30 giorni dalla data di inoltro della domanda da parte del contribuente (adempimento da eseguirsi via Pec) per notificare il proprio eventuale diniego. ●

24ORE
PROFESSIONALE

Top24 Fisco, l'innovativa soluzione per il professionista del fisco.

Top24 Fisco è il sistema informativo fiscale più **ricco, intuitivo e intelligente**. Non solo una banca dati che integra **tutte le fonti del Gruppo 24 ORE** nella versione **Gold**, ma un **Assistente virtuale** con la versione **Platinum Ai**, dotato di intelligenza artificiale che permette di rispondere rapidamente a domande complesse in modo naturale, semplice e veloce. Scegli la formula che darà valore aggiunto al tuo lavoro.

Scopri di più su: top24fisco.it

Top24
Fisco



RIPRODUZIONE RISERVATA - GRUPPO 24 ORE

La conciliazione fuori udienza premia il contribuente con sanzione a un diciottesimo

di Alessandra Militerno

La legge di Bilancio stabilisce all'articolo 1 comma 206 che possono essere definite le controversie che abbiano ad oggetto "atti impositivi" e che vedano come parte la sola Agenzia delle entrate

In alternativa alla definizione della lite secondo la metodologia disciplinata dai commi dal 186 al 205 dell'articolo 1, il comma 206 richiama, come strumento di definizione delle liti pendenti alla data del 1° gennaio 2023, la conciliazione “fuori udienza” di cui all'articolo 48 del Dlgs n. 546/1992 prospettando per i contribuenti un vantaggio in termini sanzionatori.

Nel caso venga raggiunto l'accordo tra le parti, infatti, in deroga a quanto previsto dall'articolo 48-ter, comma 1, del Dlgs n. 546/1992 il quale quantifica l'ammontare delle sanzioni in ragione del momento processuale in cui l'accordo è raggiunto (rispettivamente il 40% del minimo se l'accordo è raggiunto in primo grado e il 50% nel caso in cui l'accordo sia raggiunto in secondo grado), le sanzioni cui il contribuente dovrà fare fronte ammonteranno ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, ferma restando la debenza degli interessi e degli eventuali accessori. Qualora si sia in presenza di casi in

cui la sanzione sia stata comminata con un separato atto di irrogazione, la conciliazione avrà ad oggetto anche tale atto.

Ancorché la disciplina in esame non vi faccia riferimento e sia formulata in modo difforme dalla disciplina dettata per la definizione “conciliativa” delle controversie pendenti davanti alla Corte di cassazione (che stabilisce che l'accordo transattivo deve definire tutte le pretese azionate in giudizio), tenuto conto che la disposizione è introdotta al fine di “definire le liti”, anche l'accordo conciliativo di che trattasi dovrebbe comportare la chiusura del contenzioso e non dovrebbe potere avere ad oggetto una sola parte della materia sottoposta all'attenzione del giudice come invece accade per la “ordinaria” conciliazione fuori udienza che ben può avere ad oggetto anche una sola parte della pretesa impositiva oggetto di contestazione.

Oggetto della definizione

Il perimetro delle controversie definibili non è sovrapponibile

integralmente a quello della definizione “classica” (disciplinata dai commi dal 186 al 205 dello stesso articolo 1) né sotto il profilo oggettivo né sotto il profilo soggettivo, né è del tutto in linea con la disciplina di cui all'articolo 48 del Dlgs n. 546/1992.

Sono suscettibili di essere definite con tale metodologia le controversie che abbiano ad oggetto “atti impositivi” e che vedano come parte la sola Agenzia delle entrate.

Non v'è dubbio, dunque, che siano escluse tutte le controversie che coinvolgono solo l'Agenzia delle entrate riscossione, quelle che vedono come parte la Agenzia delle dogane e dei monopoli e quelle che vedono coinvolti gli enti locali o i loro enti strumentali per i quali non è neppure prevista la facoltà di deliberare in tal senso secondo una preclusione poco comprensibile se solo si considera che, in via ordinaria, la conciliazione, che presuppone un accordo tra le parti e dunque una valutazione da parte dell'ente impositore o della riscossione, può riguardare

qualsiasi controversia pendente davanti alle corti di giustizia tributarie senza alcuna limitazione sotto il profilo soggettivo.

Viene nuovamente fatto riferimento alle controversie che abbiano ad oggetto “atti impositivi” espressione che, pur nella atecnicità della terminologia utilizzata (nessuna disposizione normativa contiene la definizione di atto impositivo), sembra volere introdurre una delimitazione alle liti definibili (escludendo dalla conciliazione agevolata quei giudizi che hanno per oggetto ruoli attraverso i quali l’Agenzia delle entrate si “limita” a pretendere il mero versamento di quanto dichiarato dal contribuente).

Non si può però tralasciare di ricordare che la Corte di cassazione a Sezioni Unite, con riferimento alla disciplina di definizione delle liti contenuta nell’articolo 6 del DL 119/2028 (che faceva anche essa riferimento agli “atti impositivi”), nella sentenza n. 18298/2021, ha concluso nel senso di ritenere che «può darsi continuità al principio secondo il quale l’impugnazione della cartella di pagamento, con la quale l’Amministrazione finanziaria liquida, in sede di controllo automatizzato, ex art. 36 bis del d.P.R. n. 600/1973, le imposte calcolate sui dati forniti dallo stesso contribuente, dà origine a controversia definibile in forma agevolata, ai sensi dell’art. 6 del d.l. n. 119/2018, come convertito, con modificazioni, dalla L. n. 136/2018, quando detta cartella rappresenti il primo ed unico atto col quale la pretesa fiscale è comunicata al contribuente, essendo, come tale, impugnabile, ai sensi dell’art. 19 del d. lgs. n. 546/1992, non solo per vizi propri, ma anche per motivi

attinenti al merito della pretesa impositiva».

Il riferimento ai soli “atti impositivi” e l’assenza di qualsiasi esplicita disciplina dedicata agli atti di irrogazione di sanzioni non connesse ai tributi lascia invece ritenere che le controversie che abbiano ad oggetto tali atti siano escluse da questa forma di conciliazione.

Le esclusioni

Restano comunque sempre escluse le controversie che riguardino, anche solo in parte:

- › le risorse proprie tradizionali dell’Unione europea di cui all’articolo 2, paragrafo 1, lettera a) delle decisioni 2007/436/CE, Euroatom del Consiglio del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euroatom del Consiglio del 26 maggio 2014 e 2020/2053/UE, Euroatom del Consiglio, del 14 dicembre 2020 (e dunque prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni della Unione sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui prodotti che rientrano nell’ambito di applicazione del trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell’acciaio, nonché contributi e altri dazi pervisti nell’ambito dell’organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero) e l’imposta sul valore aggiunto riscossa all’importazione;
 - › le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.
- Sono poi definibili in via conciliativa le sole controversie che

risultino pendenti davanti alle corti di giustizia tributarie e dunque solo le controversie che siano già incardinate davanti ai giudici di primo e di secondo grado alla data del 1° gennaio 2023 per effetto della ordinaria costituzione in giudizio.

Non è dunque sufficiente che il ricorso sia stato notificato alla controparte entro il predetto termine (circostanza che appare logica nella dinamica processuale della conciliazione che presuppone pur sempre la presenza del giudice). E’ poi da ritenere che l’accordo conciliativo non possa essere formalizzato se si è già tenuta davanti al giudice l’udienza di trattazione e si è in attesa del deposito della decisione.

Il test di convenienza

La conciliazione in questione è alternativa alla definizione agevolata delle liti pendenti, nel senso che la parte ha facoltà di scegliere se accedere all’una piuttosto che all’altra. Nella conciliazione restano dovute però sia le sanzioni (con la riduzione ad un diciottesimo), sia gli interessi che gli eventuali accessori. Nel caso della definizione delle liti pendenti, invece, è dovuto un importo percentuale rapportato al “valore della lite” che esclude in ogni caso la debenza di sanzioni, interessi e accessori. E’ allora evidente che l’accesso alla conciliazione sarà legato alla prospettiva di ottenere una rilevante riduzione dell’imposta dovuta, poiché solo in questo caso questa soluzione si prospetta come più conveniente rispetto alla chiusura integrale della controversia. La valutazione andrà dunque operata caso per caso, non escludendosi la possibilità, per il contribuente, di promuovere

inizialmente il percorso conciliativo e, laddove lo stesso non dovesse dare i risultati sperati, formalizzare poi la chiusura della lite.

Modalità

Il ricorso a tale metodo di definizione delle controversie presuppone il raggiungimento di un accordo con l'Agenzia delle entrate e che tale accordo sia raggiunto e formalizzato, in un atto sottoscritto da entrambe le parti o dal difensore che abbia specifico mandato in tal senso, entro il 30 giugno 2023, termine da intendersi come perentorio.

L'accordo va poi portato alla conoscenza del giudice attraverso il deposito in giudizio, così che la competente corte di giustizia tributaria possa disporre la cessazione della materia del contendere secondo quanto disposto dall'articolo 48 del Dlgs n. 546/1992.

Il versamento di quanto dovuto o della prima rata, se tale metodologia di versamento è scelta dalla parte contribuente (e formalizzata nell'accordo), deve avvenire entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo.

In caso di pagamento rateale il contribuente dovrà versare l'importo dovuto in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo che, maggiorate degli interessi legali, vanno pagate entro e non oltre l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al versamento della prima rata.

E' sempre esclusa la possibilità della compensazione.

Nulla è detto nella disposizione circa le somme già versate dalla parte nelle more del giudizio, ma ciò, è ragionevole ritenere, a motivo

del fatto che l'accordo che le parti liberamente formalizzano ai fini della definizione ben potrà tenere conto di esse.

Tenuto conto che l'accordo conciliativo si perfeziona con la sua sottoscrizione, in caso di mancato pagamento del dovuto o di una delle rate, compresa la prima, l'accordo resta valido, ma secondo quanto testualmente previsto dal comma 209 la parte contribuente decade dal beneficio della applicazione della sanzione in misura ridotta; in tali casi si applicheranno allora le sanzioni nella misura ordinaria (40% o 50% a seconda che la conciliazione sia stata formalizzata nel corso del giudizio di primo o di secondo grado) e l'intera somma dovuta a titolo di imposta, sanzioni ed interessi viene iscritta a ruolo maggiorata della sanzione per omesso versamento aumentata della metà (si applica, dunque, una sanzione pari al 45%) da quantificarsi avuto riguardo all'importo ancora dovuto a titolo di imposta.

Rinuncia alla controversie

In ulteriore alternativa alla definizione delle liti pendenti, ma per i soli giudizi pendenti davanti alla Corte di cassazione alla data del 1° gennaio 2023 e dunque per i soli giudizi già iscritti a ruolo a tale data, è introdotta una ipotesi conciliativa che porta alla rinuncia del giudizio ad opera del ricorrente principale o incidentale.

I commi dal 213 al 218 disciplinano tale forma di definizione la quale presuppone, similmente alla conciliazione, che le parti raggiungano un accordo transattivo; anche in tal caso il contribuente sarà ammesso a

beneficiare della riduzione delle sanzioni dovute in base all'accordo raggiunto nella misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, ferma restando la debenza degli interessi (rapportati alla imposta conciliata) e degli accessori.

Si tratta di una forma di definizione della lite che, sotto il profilo operativo, non sembra poter riguardare un ampio numero di casi, ma che comunque, visto il beneficio sanzionatorio, può riguardare quelle ipotesi in cui vi sia una ragionevole possibilità per il contribuente di vedersi, almeno in parte, accogliere il ricorso proposto (in via principale o incidentale che sia) poiché la "conciliazione", per avere appeal, dovrebbe condurre ad un accordo che comporti la riduzione della pretesa impositiva, diversamente l'accesso alla "ordinaria" disciplina di definizione delle liti sarà sempre più favorevole al contribuente che nulla deve a titolo di sanzioni e a titolo di interessi (questi ultimi possono infatti avere un peso non trascurabile).

Oggetto della rinuncia/definizione transattiva

Possono essere definite tutte le controversie pendenti in sede di legittimità alla data del 1° gennaio 2023 di cui sia parte l'Agenzia delle entrate e che abbiano ad oggetto "atti impositivi".

Anche in tal caso si ha una limitazione sia oggettiva che soggettiva in punto di controversie definibili che non è del tutto comprensibile poiché anche in questo caso la rinuncia presuppone un accordo transattivo che inevitabilmente lascia alla parte pubblica una ampia discrezionalità.

Sotto il profilo soggettivo, secondo il contenuto normativo, non sono definibili le controversie che coinvolgono solo l'Agenzia delle entrate riscossione, la Agenzia delle dogane e dei monopoli e quelle che vedono coinvolti gli enti locali o i loro enti strumentali (per i quali non è data la facoltà di deliberare per la estensione di tale metodologia di definizione).

Sotto il profilo oggettivo, tenuto conto che possono essere definite solo le controversie che hanno ad oggetto "atti impositivi", sembrerebbero essere escluse quelle che riguardano meri atti della riscossione.

Va sempre tenuto conto, tuttavia, dell'orientamento nomofilattico espresso dalla Corte di cassazione a Sezioni Unite nella sentenza n. n. 18298/2021.

Sembra invece che siano esclusi dalla facoltà di definizione quei giudizi che hanno ad oggetto atti di irrogazione sanzioni non connesse ad una pretesa d'imposta.

Sono poi in ogni caso sempre escluse le controversie che riguardano, anche solo in parte:

- › le risorse proprie tradizionali dell'Unione europea di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a) delle decisioni 2007/436/CE, Euroatom del Consiglio del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euroatom del Consiglio del 26 maggio 2014 e 2020/2053/UE, Euroatom del Consiglio, del 14 dicembre 2020 (e dunque prelievi, premi, importi supplementari o compensativi, importi o elementi aggiuntivi, dazi della tariffa doganale comune e altri dazi fissati o da fissare da parte delle istituzioni della Unione sugli scambi con paesi terzi, dazi doganali sui

prodotti che rientrano nell'ambito di applicazione del trattato che istituisce la Comunità europea del carbone e dell'acciaio, nonché contributi e altri dazi pervisti nell'ambito dell'organizzazione comune dei mercati nel settore dello zucchero) e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;

- › le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

Modalità e tempi

La definizione transattiva si perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo tra le parti e con il versamento integrale di quanto dovuto entro il termine massimo di venti giorni dalla sottoscrizione.

Oltre a non essere ammesso il pagamento rateale ed essendo, anche in questo caso, esclusa la compensazione, tenuto conto che la definizione transattiva si perfeziona con la sottoscrizione e il pagamento, i termini per rinunciare al giudizio appaiono molto stringenti.

La formalizzazione dell'accordo (cioè la sua sottoscrizione ad opera delle parti ovvero dell'avvocato difensore che sia dotato di specifica delega in tal senso) ed il versamento del dovuto devono necessariamente intervenire prima del 30 giugno 2023 poiché a tale data deve essere depositata la rinuncia davanti alla Corte di cassazione; chiunque voglia accedere a tale forma di definizione della lite deve dunque attivarsi tempestivamente poiché il termine del 30 giugno ha certamente natura perentoria e deve tenersi conto che entro tale data va depositata la rinuncia al giudizio (quindi previa formalizzazione dell'accordo e

pagamento del dovuto).

Il comma 217 rinvia espressamente all'articolo 390 c.p.c. richiamandone la disciplina in quanto compatibile con la definizione agevolata.

La norma del codice di procedura civile stabilisce che la parte è ammessa a rinunciare al giudizio fino a quando non sia iniziata la relazione all'udienza, quando è disposta la adunanza camerale, fino alla data di quest'ultima o fino al momento in cui non sono notificate le conclusioni del pubblico ministero nei casi in cui si tratti di istanza di regolamento di giurisdizione e di competenza.

Ancorché la disciplina definitoria nulla disponga sul punto, è ragionevole stimare che qualora le circostanze di cui all'articolo 390 c.p.c. dovessero verificarsi in pendenza di un possibile accordo, le parti siano ammesse a chiedere una ordinaria sospensione che, se richiesta su istanza congiunta delle parti medesime, non vi è motivo perché non sia concessa (pur sempre nel rispetto del termine del 30 giugno), fermo restando che la decisione in merito resta nella discrezionalità processuale del giudice di legittimità.

La definizione transattiva deve comportare la definizione di tutte le pretese azionate in giudizio e dunque deve "chiudere" la lite.

E' poi espressamente specificato che l'accordo transattivo raggiunto non può mai comportare la restituzione delle somme già versate in pendenza del giudizio, indipendentemente dal contenuto dell'accordo, previsione che, ulteriormente, limita l'interesse ad accedere a tale metodologia definitoria. ●

Rottamazione quater, zero interessi per le cartelle fino 30 giugno 2022

di Dario Deotto e Luigi Lovecchio

La legge di Bilancio ripropone anche l'azzeramento delle partite a ruolo non superiori a mille euro ma con una procedura molto complessa che rischia di minare l'appetibilità della sanatoria

Più volte annunciata nella passata legislatura, giunge infine in porto la quarta edizione della rottamazione degli affidamenti che “copre” gli affidamenti eseguiti dal primo gennaio 2000 sino al 30 giugno 2022. La “rottamazione quater”, introdotta con la legge di bilancio 2023, riguarda dunque partite anche molto recenti, rispetto alle quali la definizione si atteggia altresì come una comoda modalità di dilazione ampia delle somme dovute, alternativa rispetto alla disciplina a regime di cui all'articolo 19, del Dpr n. 602/1973, avente ad oggetto un carico sensibilmente alleggerito rispetto a quello iniziale, ancora lontano dall'avvio di procedure esecutive.

Il vantaggio della nuova definizione, peraltro, non si limita al fatto che vi sono inclusi anche carichi che risalgono alla prima metà dell'anno appena decorso ma contempla l'azzeramento della totalità degli interessi, compresi quelli affidati all'agente della

riscossione, e dell'aggio di riscossione nonché la mancata riproposizione del divieto di dilazione dei carichi residui, in ipotesi di decadenza dalla procedura.

Alla rottamazione quater si accompagna inoltre la riedizione dell'azzeramento delle partite a ruolo non superiori a 1.000 euro, questa volta affidate fino al 31 dicembre 2015, con una disciplina però innovativamente complicata dalla previsione che limita il perimetro di applicazione della norma in caso di entrate di soggetti diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti previdenziali, salvo diversa deliberazione dell'ente titolare della pretesa. Tale diversa deliberazione peraltro, come si avrà modo di evidenziare più oltre, rischia di essere totalmente vanificata dalla facoltà di debitore di ottenere comunque i vantaggi negati da essa, aderendo alla rottamazione quater.

L'ambito oggettivo della nuova rottamazione

La novella di legge include tutti gli affidamenti eseguiti tra il primo gennaio 2000 e il 30 giugno 2022. La prima evidente differenza rispetto alle precedenti edizioni della definizione agevolata in esame è dunque, come anticipato in apertura, il riferimento anche a partite molto recenti, in relazione alle quali, essendo presumibile che le operazioni di recupero non siano neppure iniziate, il debitore ben potrebbe non trovarsi in una posizione di morosità nei confronti dell'agente della riscossione, con l'effetto che la sanatoria in esame verrebbe così ad assumere la portata di una rateazione ampia^[1], cui il diritto di accesso è garantito a tutti, riferito a un ammontare di debito fortemente ridotto.

È chiaro il sostrato “economico sociale” presupposto dalla normativa in commento: privati e operatori economici sono stati in larga parte colpiti dall'emergenza

1. Complessivamente 5 anni, incluso il 2023.

pandemica, peraltro immediatamente seguita dagli effetti della guerra in Ucraina, e pertanto è verosimile supporre che, nelle more di una stabile ripresa economica, il sistema produttivo e sociale abbia bisogno di essere in qualche modo “accompagnato” da misure di sostegno che ne facilitino la ripresa. Resta in ogni caso l’obiettivo cospicuo vantaggio che si profila, per la prima volta, con riguardo per l’appunto a carichi molto recenti affidati all’agente della riscossione.

Per espressa previsione di legge, possono essere inclusi nella definizione agevolata anche gli affidamenti contenuti in tutte le precedenti edizioni della rottamazione, realizzandosi così a tutti gli effetti una sorta di riapertura dei termini nei riguardi dei soggetti decaduti dalle sanatorie pregresse. A tale riguardo, non è difficile immaginare che, poiché le ultime rate della rottamazione ter sono in scadenza nel corso del 2023, i debitori che vi avessero aderito e non fossero ancora decaduti avranno tutto l’interesse ad abbandonare la definizione precedente per far confluire il debito residuo nell’attuale definizione agevolata.

È possibile conoscere le partite definibili attraverso la consultazione degli estratti di ruolo, per il tramite dei servizi informativi messi a disposizione in via telematica dall’agenzia delle Entrate – Riscossione (Ader).

Ai fini dell’applicabilità della rottamazione è sufficiente che il flusso sia stato materialmente

AMBITO OGGETTIVO DELLA DEFINIZIONE

Entrate incluse	Entrate tributarie, previdenziali e patrimoniali o privatistiche, incluse le sanzioni diverse da quelle tributarie e previdenziali
Entrate escluse	<ul style="list-style-type: none"> › il recupero degli aiuti di Stato; › le somme da condanna della Corte dei conti; › le sanzioni pecuniarie irrogate da autorità penali; › le risorse proprie UE e l’Iva all’importazione
I VANTAGGI	
Per la generalità delle entrate	Azzeramento di sanzioni, interessi e aggio. Restano dovuti la sorte capitale, il costo di notifica della cartella e le spese per procedure esecutive
Per le sanzioni diverse da quelle tributarie e previdenziali, comprese le multe stradali	Azzeramento dei soli interessi e delle maggiorazioni nonché dell’aggio di riscossione. Restano dovuti la sorte capitale, il costo di notifica della cartella e le spese per procedure esecutive

LA ROTTAMAZIONE QUATER A CONFRONTO CON LA DEFINIZIONE PRECEDENTE

Rottamazione ter	Rottamazione quater
Azzeramento di sanzioni e interessi di mora, mentre restano dovuti, oltre alla sorte capitale, gli interessi affidati all’agente della riscossione e l’aggio di riscossione	Azzeramento di sanzioni, della totalità degli interessi e dell’aggio di riscossione
In caso di decadenza dalla definizione, divieto di dilazione del debito residuo	In caso di decadenza dalla definizione, non è previsto alcun divieto di rateizzare il carico residuo, ai sensi dell’articolo 19, Dpr n. 602/1973

trasmesso all’agente della riscossione entro la fine di giugno 2022, anche se la presa in carico da parte di quest’ultimo sia avvenuta nel mese successivo.

Sono potenzialmente interessate alla definizione agevolata tutte le entrate affidate all’Ader, tributarie e no, con le eccezioni tassativamente stabilite nella legge. Sono pertanto escluse, oltre alle entrate che costituiscono risorse comunitarie e all’Iva all’importazione, le seguenti entrate:

- › il recupero degli aiuti di Stato;
- › le somme da condanna della Corte dei conti;

- › le sanzioni pecuniarie irrogate da autorità penali.

Diversamente da quanto previsto nella rottamazione ter, l’attuale sanatoria non esclude le sanzioni diverse da quelle tributarie e contributive^[a], con la precisazione che per queste, incluse le multe per violazioni del codice della strada, l’annullamento derivante dalla definizione agevolata riguarda unicamente gli interessi moratori, comprese le maggiorazioni semestrali di cui all’articolo 27, comma 6, legge 689/1981, e l’aggio di riscossione. Non possono beneficiare della

2. Quale ad esempio la sanzione comminata dalla Camera Commercio per ritardato deposito del bilancio d’esercizio.

definizione anche tutte le partite affidate da autorità estere nell'ambito delle convenzioni internazionali di cooperazione nell'attività di recupero coattivo.

Non è stata prevista la facoltà per i Comuni che si avvalgono di soggetti diversi dall'Ader o che svolgono direttamente le attività di recupero coattivo di deliberare la rottamazione delle ingiunzioni, che sono quindi escluse dalla sanatoria.

Vantaggi della definizione

I vantaggi della definizione agevolata sono questa volta particolarmente consistenti poiché essi sono rappresentati non solo dall'azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora ma anche dall'annullamento dell'aggio e degli interessi affidati all'agente della riscossione³. Si viene in questo modo a saldare il regime introdotto a decorrere dagli affidamenti eseguiti dal primo gennaio 2022, ad opera della legge di bilancio 2022⁴, che, in ottemperanza al preciso monito rivolto al legislatore dalla sentenza n. 120/2021 della Corte Costituzionale, ha azzerato l'aggio di riscossione, ponendo a carico del sistema statale il finanziamento del soggetto pubblico deputato alla riscossione, con quello precedente, applicabile fino alla fine del 2021. In sostanza, per effetto della nuova rottamazione, l'aggio è sostanzialmente azzerato anche per il passato.

Restano dovuti la sorte capitale, il costo di notifica della cartella e

eventuali spese sostenute per procedure esecutive. Correlativamente, non possono essere dedotti dal quantum della definizione gli importi già pagati a titolo di sanzioni, interessi e aggio.

Nel caso in cui l'affidamento avesse a oggetto solo sanzioni tributarie, il vantaggio della rottamazione sarebbe massimo poiché determinerebbe l'azzeramento delle somme dovute.

Procedura e versamenti

La domanda di ammissione alla procedura deve essere redatta sui moduli approvati dall'Ader. La domanda deve essere trasmessa, questa volta in via esclusivamente telematica, entro il 30 aprile 2023. Nella compilazione della domanda occorre indicare il numero delle rate prescelte che può arrivare sino a 18 rate, in un arco temporale massimo di cinque anni, con applicazione di un tasso di interesse del 2% annuo.

In ipotesi di opzione per la dilazione massima, le rate scadono il 31 luglio e il 30 novembre 2023, per un importo del 10% ciascuna, e quindi il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno, per i successivi quattro anni, con quote tutte di pari ammontare.

Entro il 30 giugno 2023, l'agente della riscossione invia al debitore la comunicazione contenente la liquidazione delle somme dovute. È sempre possibile revocare la domanda ovvero correggerla o integrarla entro il 30 aprile 2023.

Il pagamento potrà avvenire:

- › mediante domiciliazione in

conto corrente bancario;

- › mediante bollettini precompilati;
- › presso gli uffici dell'agente della riscossione.

In quest'ultima tipologia rientra anche la facoltà di utilizzare in compensazione i crediti certificati verso la pubblica amministrazione, a titolo di appalti, forniture, somministrazioni e prestazioni professionali, secondo le regole stabilite dal decreto delle Finanze del 24 settembre 2014, a prescindere dalla data di maturazione del credito. Non è ammesso il pagamento tramite compensazione con i crediti d'imposta attraverso il modello F24.

Come nel recente passato, la definizione agevolata si perfeziona solo con l'integrale pagamento delle somme dovute. Sono tollerati ritardi non superiori a cinque giorni con riferimento alla totalità delle rate mentre non è tollerata alcuna insufficienza nel pagamento della rata stessa. Se il contribuente decade per qualsiasi motivo dalla rottamazione, vengono ripristinati sanzioni, interessi e, si ritiene, anche l'aggio di riscossione, azzerando così tutti i benefici della procedura di sanatoria. A differenza del passato, però, non è riproposto il divieto di dilazione del debito residuo che potrà quindi essere oggetto di un piano di rientro, secondo le regole ordinarie di cui all'articolo 19, Dpr n. 602/1973. Nella disciplina di riferimento è inoltre stabilito che le somme a qualsiasi titolo versate relative a debiti oggetto di istanza di rottamazione non possono in

3. Quali ad esempio gli interessi per ritardata iscrizione a ruolo.

4. Legge n. 234/2021.

LA TEMPISTICA DELLA ROTTAMAZIONE QUATER

- **30 aprile 2023**: scadenza di presentazione della domanda;
- **30 giugno 2023**: comunicazione delle somme dovute da parte dell'Ader;
- **31 luglio 2023**: scadenza della prima rata, pari al 10% del totale;
- **30 novembre 2023**: scadenza seconda rata, pari al 10% del totale;
- **28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre** per gli anni dal 2024 al 2027 pagamento di rate di pari importo, per un **totale di 18 rate**, comprese quelle del 2023

alcun caso essere restituite e sono pertanto definitivamente acquisite dall'Ader.

I giudizi in corso

Sono ammessi alla definizione agevolata anche i carichi per i quali pende un contenzioso. In tale eventualità, con la compilazione della domanda il debitore assume l'impegno a rinunciare ai relativi giudizi. È al riguardo stabilito che:

- › l'impegno alla rinuncia è condizionato al perfezionamento della definizione agevolata. Ne deriva che se il debitore, per qualsiasi motivo, non porta a buon fine la rottamazione i giudizi in corso proseguono normalmente;
- › il debitore può chiedere la sospensione dei giudizi pendenti presentando copia dell'istanza di sanatoria. La sospensione disposta dal giudice opera fino a quando non si presenta la documentazione afferente il perfezionamento della sanatoria, nel qual caso è pronunciata l'estinzione del giudizio con compensazione delle spese. In caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una qualsiasi delle

parti.

Si ricorda al riguardo che nella circolare 2/E/2017 dell'Agenzia delle entrate è precisato che, qualora l'importo di lite sia maggiore della somma oggetto di rottamazione, come accade ad esempio in pendenza di impugnazione di un avviso di accertamento, in relazione al quale le Entrate hanno effettuato l'iscrizione a ruolo provvisoria, la rottamazione del quantum affidato comporta la prosecuzione del giudizio per la sola differenza indicata in accertamento.

Effetti della domanda sulle procedure di recupero

Nelle more della presentazione della domanda di rottamazione, le procedure di recupero dell'agente della riscossione proseguono regolarmente. Una volta trasmessa l'istanza, non possono però essere iscritte nuove misure cautelari né avviate nuove procedure esecutive e sono sospesi tutti i termini di prescrizione e decadenza.

I fermi e le ipoteche già iscritti rimangono fino al perfezionamento della definizione agevolata. Tuttavia, con il pagamento della prima rata il fermo amministrativo viene sospeso così da consentire il regolare utilizzo del veicolo.

Le procedure esecutive in corso sono anch'esse sospese con la trasmissione della domanda; la sospensione si tramuta in estinzione con il versamento della prima rata in scadenza a luglio 2023. Fanno eccezione le sole procedure di pignoramento, per le quali si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

Gli altri vantaggi

Una volta trasmessa l'istanza, il debitore non si considera inadempiente ai fini degli articoli 28-ter e 48-bis, Dpr 602/73. La prima norma citata riguarda il potere dell'agente della riscossione di notificare al soggetto moroso destinatario di un rimborso fiscale una proposta di compensazione volontaria del credito in via di erogazione con le somme a ruolo. In caso di rifiuto, l'Ader provvede a notificare un pignoramento presso terzi.

La seconda disposizione prevede il blocco dei pagamenti maggiori di 5mila euro da parte di enti pubblici, qualora il beneficiario degli stessi abbia pendenze almeno pari a 5mila euro verso l'Ader. Ne consegue che, dopo la presentazione della domanda, i pagamenti da parte della Pa non possono in alcun caso essere sospesi, con riferimento a morosità incluse nella domanda stessa. Il quadro è completato dalla possibilità di rilasciare il Durc se i carichi previdenziali risultano compresi in domande di rottamazione.

Gli effetti sulle dilazioni pregresse

È possibile rottamare somme comprese in dilazioni scadute; non è prevista alcuna condizione di ingresso, e dunque ai fini

dell'accesso alla definizione agevolata non occorre il previo pagamento delle rate scadute. È confermato che, con la trasmissione della domanda, sono sospese tutte le rate in scadenza successivamente e fino al 31 luglio 2023. È altresì disposto che, scaduto il termine del 31 luglio, le dilazioni pregresse sono revocate ope legis.

Nelle prime Faq pubblicate sul sito dell'Ader in occasione della rottamazione ter, era stato chiarito che è possibile riprendere la dilazione precedente nei seguenti casi:

- a) revoca dell'istanza pervenuta entro il termine di presentazione della domanda;
- b) diniego totale o parziale della richiesta di definizione comunicato dall'agente della riscossione.

Lo stralcio dei mini ruoli

La legge di bilancio 2023 ripropone inoltre, come anticipato in apertura, lo stralcio delle partite affidate dal primo gennaio 2000 e fino 31 dicembre 2015 di valore residuo non superiore a 1.000 euro, aggiornando così la misura già disposta nell'articolo 4, Dl 119/2018. L'azzeramento, tuttavia, riguarda le sole entrate delle amministrazioni statali, delle agenzie fiscali e degli enti pubblici previdenziali.

L'importo da tenere in considerazione è dato dalla sorte capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, senza considerare dunque interessi di mora, aggio e spese di procedura.

EFFETTI DELLA PRESENTAZIONE DELLA DOMANDA DI ROTTAMAZIONE

- › divieto di intraprendere nuove procedure esecutive;
- › divieto di adottare misure cautelari;
- › sospensione delle procedure esecutive in corso, salvo che si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;
- › il debitore non si considera inadempiente ai fini degli articoli 28 ter e 48 bis, DPR n. 602/1973;
- › il debitore è considerato in regola ai fini del rilascio del Durc

Anche questa volta, ciò che conta è il singolo "carico" affidato e non il totale addebitato nella cartella di pagamento. A tale riguardo, si evidenzia che il carico corrisponde all'importo complessivo del provvedimento che è alla base dello stesso. Così, per esempio, la sanzione Iva costituisce un carico differente rispetto alla liquidazione della dichiarazione, effettuata ai sensi dell'articolo 36-bis, Dpr 600/1973. Se ciascuna di queste non supera 1.000 euro, entrambe possono beneficiare dell'azzeramento, anche se il totale della cartella dovesse superare il predetto importo. Non vi sono distinzioni di sorta in ordine alla natura del debito, che quindi può essere tributario o patrimoniale, né in ordine alla tipologia di debitore, persona fisica o soggetto diverso da questa.

Sono tuttavia esclusi dallo stralcio:

- a) il recupero degli aiuti di Stato illegittimi;
- b) le somme da pronunce di condanna della Corte dei Conti;
- c) le sanzioni comminate da un'Autorità penale; d) le risorse proprie dell'UE;

e) l'Iva all'importazione.

L'annullamento inoltre non è condizionato dal reddito del debitore, diversamente da quanto è accaduto con lo stralcio dei debiti fino a 5.000 euro, disposto con l'articolo 4, Dl 41/2021. Sono inclusi anche gli affidamenti in contenzioso.

Il riferimento di legge non è al debito originario affidato all'agente della riscossione ma all'importo che residua alla data di entrata in vigore della legge di bilancio, dunque, al primo gennaio 2023.

Per le entrate degli altri enti^[5], invece, lo stralcio riguarda, in automatico, solo gli interessi affidati all'agente della riscossione, gli interessi di mora e le sanzioni, mentre restano dovuti oltre alla sorte capitale, le spese per procedure esecutive e per la notifica della cartella di pagamento. Con riferimento inoltre alle partite aventi ad oggetto esclusivamente le sanzioni amministrative^[6], incluse le multe stradali, lo stralcio riguarda unicamente gli interessi e le maggiorazioni. Ciò comporta che restano dovuti la

5. Quali ad esempio, gli enti territoriali (Regioni, Comuni e Province) e le Casse di previdenza professionale.

6. Cioè, diverse da quelle tributarie e contributive.

COSÌ LO STRALCIO DEI MINI RUOLI

- › **Ambito oggettivo:** affidamenti di importo residuo non superiore a 1.000 euro, effettuati fino al 31 dicembre 2015
- › **Ambito soggettivo:** lo stralcio totale riguarda solo le entrate delle amministrazioni statali, delle agenzie fiscali e degli enti previdenziali;
- › **Altri enti creditori:** l'azzeramento opera in automatico solo con riferimento alle sanzioni tributarie, agli interessi e all'aggio. Restano comunque dovuti la sorte capitale, le spese di notifica della cartella e le spese delle procedure esecutive. Con riferimento alle sanzioni amministrative, invece, l'annullamento riguarda gli interessi e le maggiorazioni. Con delibera pubblicata entro il 31 gennaio 2023, l'ente può decidere di disapplicare l'azzeramento automatico, con l'effetto che gli importi delle cartelle restano dovuti per intero.

sanzione e le spese per procedure esecutive e per la notifica della cartella.

Si dispone altresì che gli enti suddetti^[7] possano deliberare, entro il 31 gennaio 2023, di non applicare alcuno stralcio alle partite in oggetto, privando così di qualsiasi effetto la previsione di legge. In tal caso, la delibera deve essere comunicata all'agente

della riscossione e pubblicata, sempre entro il 31 gennaio 2023, sui siti istituzionali dell'ente e dell'Ader. Si è peraltro dell'opinione che in tal caso resta comunque il diritto del debitore di aderire alla rottamazione quater, secondo le regole ordinarie sopra illustrate, ottenendo così il medesimo vantaggio che la delibera dell'ente

intenderebbe azzerare.

Si prevede che l'annullamento abbia validità alla data del 31 marzo 2023. Si tratta di una data da memorizzare, poiché è stabilito che tutte le somme versate prima della data convenzionale di annullamento restino definitivamente acquisite. Proprio per evitare di creare turbative che potrebbero generare disparità di trattamento tra debitori, si prevede che dal primo gennaio e fino al 31 marzo 2023 sono sospese tutte le azioni di recupero di Agenzia delle Entrate – Riscossione, relative agli affidamenti in corso di stralcio.

L'azzeramento opera anche nei confronti delle partite comprese nella rottamazione quater. Questo significa che il piano dei pagamenti delle definizioni in esame dovrà essere depurato dalle somme oggetto di stralcio. ●

7. Cioè quelli diversi dalle agenzie fiscali e dagli enti previdenziali.

Slittano di un anno il credito d'imposta per le Zes e per gli investimenti al Sud

di Amedeo Sacrestano

Esteso all'esercizio 2023 il credito di imposta "potenziato" per investimenti in ricerca e sviluppo in favore delle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia

Una piccola modifica ad alcuni commi dell'articolo 1 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 basta per prorogare di un anno l'utilizzabilità del cd "credito d'imposta Sud". Ad apportarla è il comma 265 dell'articolo 1 della Manovra 2023, che proroga al 31 dicembre 2023 il credito di imposta per investimenti destinati a strutture produttive nelle regioni del Mezzogiorno, ponendo la copertura dell'onere, pari a 1.467 milioni, a carico delle risorse del Fondo sviluppo e coesione (FSC) - ciclo di programmazione 2021-2027.

La proroga del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno

L'incentivo serve ad agevolare l'acquisto di beni strumentali nuovi - quali macchinari, impianti e attrezzature varie - destinati a strutture produttive nelle regioni del Mezzogiorno ed è stato (da ultimo) disciplinato dalla Legge n. 208 del 2015 (legge di bilancio 2016) che ha autorizzato l'aiuto

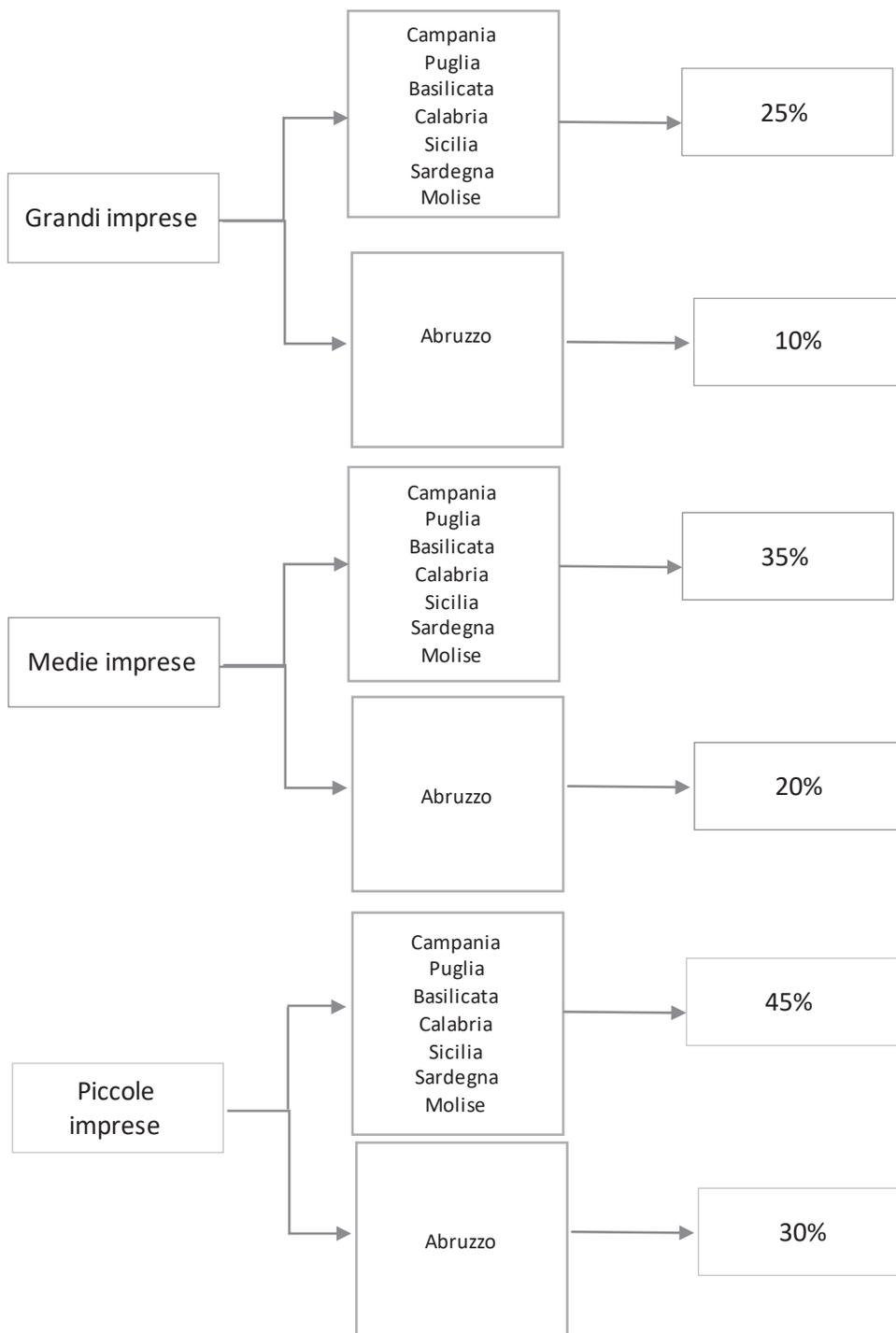
per il periodo dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2019 per l'acquisto di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive nelle zone assistite ubicate nelle regioni del Mezzogiorno (Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo). La misura era stata poi prorogata di anno in anno. Si tratta di un aiuto di stato presente nel nostro ordinamento dal 2000, che ha avuto alterne vicende ma che è stato massicciamente utilizzato negli ultimi 20 e più anni per ammodernare il tessuto produttivo del Mezzogiorno.

Da sempre, le zone assistite sono quelle ammissibili alle deroghe agli aiuti di Stato previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera a) del Trattato UE e quelle ammissibili alle deroghe previste dalla lettera c) del medesimo paragrafo.

In base all'articolo 1, comma 98, della legge di stabilità 2016 il credito d'imposta compete nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020, ovvero del 25

per cento per le grandi imprese situate in Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna e del 10 per cento per le grandi imprese situate in determinati comuni delle regioni Abruzzo e Molise. Le intensità massime di aiuto applicabili alle grandi imprese possono essere maggiorate di un massimo di 20 punti percentuali per le piccole imprese o di un massimo di 10 punti percentuali per le imprese di medie dimensioni. Da ultimo, la legge di bilancio 2022 (legge n. 234/2021), all'art. 1, comma 175, al fine di adeguare l'individuazione dei territori destinatari della misura agevolativa a quanto previsto dalla nuova Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027 approvata dalla Commissione europea il 2 dicembre 2021 e alla conseguente rideterminazione del perimetro di applicazione della misura, ha consentito nella regione Molise l'applicazione agli investimenti di un'intensità del credito superiore rispetto al regime precedente. Nell'applicazione della norma

MISURA DELL'AIUTO MASSIMO, SECONDO LA NUOVA "CARTA"



RIPRODUZIONE RISERVATA - GRUPPO 24 ORE

bisogna ricordare che alle imprese attive nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli, nel

settore della pesca e dell'acquacoltura, disciplinato dal regolamento (UE) n. 1379/2013 del

Parlamento europeo e del Consiglio, dell'11 dicembre 2013, e nel settore della trasformazione e

della commercializzazione di prodotti agricoli, della pesca e dell'acquacoltura, che effettuano l'acquisizione di beni strumentali nuovi, gli aiuti sono concessi nei limiti e alle condizioni previsti dalla normativa europea in materia di aiuti di Stato nei settori agricolo, forestale e delle zone rurali e ittico.

Il credito d'imposta, quando riconosciuto, è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del Dlgs 9 luglio 1997, n. 241, a partire dal periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento e deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.

I soggetti che intendono beneficiare dell'aiuto relativamente all'anno 2022, a partire dal 7 giugno 2022, devono utilizzare il modello di comunicazione approvato con il Provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate del 6 aprile 2022. La comunicazione può essere presentata all'Agenzia delle entrate, esclusivamente in via telematica, direttamente da parte dei soggetti abilitati dall'Agenzia, tramite una società del gruppo, se il richiedente fa parte di un gruppo societario, tramite gli intermediari autorizzati (professionisti, associazioni di categoria, Caf, altri soggetti). La domanda si considera presentata nel giorno in cui l'Agenzia riceve i dati. La prova della presentazione è data dalla comunicazione con cui l'Amministrazione attesta di averla ricevuta.

Il contribuente, dopo aver firmato la comunicazione per confermare i dati indicati, deve conservare la documentazione. La trasmissione telematica avviene utilizzando il software "CIM17", disponibile sul sito www.agenziaentrate.gov.it. Ogni impresa può presentare una o più comunicazioni, anche nel medesimo anno, ma non è consentito indicare nella medesima comunicazione gli investimenti relativi ai diversi crediti d'imposta.

Appare utile rammentare che, con la risposta n. 360 del 16 settembre 2020, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sulla cumulabilità del credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno e del credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi. In particolare, con questa risposta, l'Agenzia ha ritenuto che, in relazione ai medesimi investimenti, sia possibile cumulare i due benefici, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento. In pratica, se il bene agevolabile per l'impresa è costato 100, il beneficio economico derivante dal cumulo delle due agevolazioni non può eccedere tale valore.

Il Credito di imposta nelle ZES

Col comma 267 dell'articolo 1 della Manovra 2023 viene prorogato al 31 dicembre 2023 anche il credito d'imposta per investimenti nelle ZES (Zone economiche speciali), ponendo la copertura degli oneri a carico del Fondo sviluppo e coesione (FSC) - ciclo di programmazione 2021-2027.

Si ricorda che il Dl 20 giugno 2017 n. 91 - nell'ambito degli

interventi urgenti per la crescita economica nel Mezzogiorno - ha previsto e disciplinato la possibilità d'istituzione delle cd Zone Economiche Speciali (ZES), all'interno delle quali le imprese già operative o di nuovo insediamento possono beneficiare di agevolazioni fiscali e di semplificazioni amministrative.

Le Zone economiche speciali (ZES), istituite a valere sulle risorse Fondo sviluppo e coesione, sono concentrate nelle aree portuali e nelle aree ad esse economicamente collegate, nelle regioni meridionali. Il loro scopo è quello di creare condizioni favorevoli in termini economici, finanziari e amministrativi, che consentano lo sviluppo delle imprese già operanti e l'insediamento di nuove imprese. Tali imprese sono tenute al rispetto della normativa nazionale ed europea, nonché alle prescrizioni adottate per il funzionamento della stessa ZES, e beneficiano di speciali condizioni, in relazione alla natura incrementale degli investimenti e delle attività di sviluppo di impresa.

In Italia possono essere o sono istituite le ZES nei porti di Palermo, Augusta, Gioia Tauro, Cagliari, Taranto, Bari, Napoli. Tra i porti della rete globale rientrano, tra gli altri, Catania, Messina, Milazzo, Siracusa, Trapani, Gela, Reggio Calabria, Villa San Giovanni, Brindisi, Salerno, Olbia, Porto Torres.

Le regioni che presentino tali condizioni possono presentare una proposta di istituzione di ZES nel proprio territorio, o al massimo due proposte ove siano

DEFINIZIONE DI ZES

La Zona economica speciale è definita come un'area geograficamente delimitata e chiaramente identificata, situata entro i confini dello Stato, costituita anche da aree non territorialmente adiacenti, purché presentino un nesso economico funzionale, e che comprenda almeno un'area portuale con le caratteristiche stabilite dal regolamento (UE) n. 1315 dell'11 dicembre 2013 del Parlamento europeo e del Consiglio, sugli orientamenti dell'Unione per lo sviluppo della rete transeuropea dei trasporti (TEN-T).

Il Regolamento sull'istituzione delle Zone economiche speciali (ZES) è recato dal **Dpcm 25 gennaio 2018, n. 12**. Per gli investimenti effettuati nelle ZES il DI n. 91/2017 prevede che le imprese possano usufruire del credito d'imposta (si tratta di quello già previsto per gli investimenti in beni strumentali nuovi nelle regioni del Mezzogiorno nella misura stabilita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale). La fruizione del beneficio - a seguito delle modifiche apportate dalla legge di bilancio per il 2020 e poi dal decreto-legge n. 77 del 2021 - è commisurata alla quota del costo complessivo dei beni acquisiti entro il 31 dicembre 2022, nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro ed esteso all'acquisto di immobili strumentali agli investimenti. Le imprese devono mantenere la loro attività nell'area ZES per almeno sette anni dopo il completamento dell'investimento oggetto delle agevolazioni e non devono essere in stato di liquidazione o di scioglimento.

presenti più aree portuali che abbiano le caratteristiche stabilite dal regolamento europeo, accompagnata da un piano di sviluppo strategico. Inoltre, anche le regioni che non posseggano aree portuali possono presentare istanza di istituzione di una ZES, ma solo in forma associativa, qualora contigue, o in associazione con un'area portuale avente le caratteristiche richieste.

In particolare, le imprese che avviano un programma di attività economiche imprenditoriali o effettuano investimenti incrementali all'interno delle ZES usufruiscono di benefici fiscali, nonché di riduzione dei termini dei procedimenti e di semplificazione degli adempimenti rispetto alla normativa vigente, che sono definiti nell'articolo 5 del DI n. 91/2017.

Anche in questo caso, il beneficiario può utilizzare ciascun credito d'imposta maturato solo in compensazione, presentando il Mod. F24 esclusivamente tramite i servizi telematici messi a

disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento, a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta attestante la fruibilità del credito d'imposta. Nel caso in cui l'importo del credito d'imposta utilizzato, anche tenendo conto di precedenti compensazioni del credito, risulti superiore all'ammontare indicato nella ricevuta rilasciata dall'Agenzia delle entrate, il relativo Mod. F24 è scartato.

Al fine di accedere al beneficio in argomento, i contribuenti interessati devono utilizzare il modello di comunicazione nella versione aggiornata, reso disponibile sul sito internet dell'Agenzia delle entrate.

Il credito d'imposta potenziato per le attività di ricerca e sviluppo nelle aree del Mezzogiorno

L'articolo 1, comma 268 della Manovra ha modificato l'articolo 1, comma 185, della legge n.178 del 2020, estendendo così all'esercizio 2023 il credito di imposta

“potenziato” per investimenti in ricerca e sviluppo in favore delle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.

Viene modificato anche il comma 187, che provvedeva alla copertura dell'onere, riducendo il Fondo per lo sviluppo e la coesione – ciclo di programmazione 2021-2027 di 52 milioni per il 2022, di 104 milioni per ciascuno degli anni 2023 e 2024 e di 52 milioni per il 2025. La nuova formulazione del comma 187 indica l'ammontare delle risorse destinate al credito d'imposta potenziato per il Mezzogiorno in 159,2 milioni sia per il 2023 che per il 2024, e in 107 milioni per il 2025 (+55,2 milioni per ciascuna annualità considerata).

Si ricorda che la legge di bilancio 2020 - all'articolo 1, comma 198 - ha introdotto un credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in

LE DEFINIZIONI

ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO

Queste categorie di attività sono qualificate nel Decreto del Mise del 26 maggio 2020, che a sua volta si basa sulle definizioni contenute nelle lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1.3 della comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, nonché sui principi generali contenuti nelle linee guida elaborate dall'OCSE con il cosiddetto Manuale di Frascati. In particolare, in base al Dm del 26 maggio 2020:

a) si considerano **attività di ricerca fondamentale** i lavori sperimentali o teorici finalizzati principalmente all'acquisizione di nuove conoscenze in campo scientifico o tecnologico, attraverso l'analisi delle proprietà e delle strutture dei fenomeni fisici e naturali, senza necessariamente considerare un utilizzo o un'applicazione particolare a breve termine delle nuove conoscenze acquisite da parte dell'impresa;

b) si considerano **attività di ricerca industriale** i lavori originali intrapresi al fine di individuare le possibili utilizzazioni o applicazioni delle nuove conoscenze derivanti da un'attività di ricerca fondamentale o al fine di trovare nuove soluzioni per il raggiungimento di uno scopo o un obiettivo pratico predeterminato; tali attività, in particolare, mirano ad approfondire le conoscenze esistenti al fine di risolvere problemi di carattere scientifico o tecnologico; il loro risultato è rappresentato, di regola, da un modello di prova che permette di verificare sperimentalmente le ipotesi di partenza e di dare dimostrazione della possibilità o meno di passare alla fase successiva dello sviluppo sperimentale, senza l'obiettivo di rappresentare il prodotto o il processo nel suo stato finale;

c) si considerano **attività di sviluppo sperimentale** i lavori sistematici, basati sulle conoscenze esistenti ottenute dalla ricerca o dall'esperienza pratica, svolti allo scopo di acquisire ulteriori conoscenze e raccogliere le informazioni tecniche necessarie in funzione della realizzazione di nuovi prodotti o nuovi processi di produzione o in funzione del miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti. Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti s'intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento. Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è di regola rappresentato da prototipi o impianti pilota.

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

ATTIVITÀ DI INNOVAZIONE TECNOLOGICA

Sono identificate nel medesimo Decreto del Mise del 26 maggio 2020, tenendo conto dei principi generali contenuti nelle linee guida elaborate dall'OCSE con il cosiddetto Manuale di Oslo. In particolare, secondo il Dm, costituiscono attività di innovazione tecnologica i lavori, diversi da quelli di ricerca e sviluppo finalizzati alla realizzazione o all'introduzione di prodotti o processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa.

Per prodotti nuovi o significativamente migliorati s'intendono beni o servizi che si differenziano, rispetto a quelli già realizzati, sul piano delle caratteristiche tecniche, dei componenti, dei materiali, del software incorporato, della facilità d'impiego, della semplificazione della procedura di utilizzo, della maggiore flessibilità o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità; per processi nuovi o significativamente migliorati, rispetto a quelli già applicati dall'impresa, s'intendono processi o metodi di produzione e di distribuzione e logistica di beni o servizi che comportano cambiamenti significativi nelle tecnologie, negli impianti, macchinari e attrezzature, nel software, nell'efficienza delle risorse impiegate, nell'affidabilità e sicurezza per i soggetti interni o esterni coinvolti nei processi aziendali.

ATTIVITÀ DI DESIGN E IDEAZIONE ESTETICA

Secondo la definizione del Dm, quei progetti finalizzati ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali quali, ad esempio, le caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti. Per le imprese operanti nel settore dell'abbigliamento e negli altri settori nei quali è previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili al credito d'imposta i lavori relativi al-

la concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio. Le attività ammissibili al credito d'imposta riguardano comunque la fase che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita.

altre attività innovative a supporto della competitività delle imprese, alle condizioni e nelle misure di cui ai commi da 199 a 206. Questa nuova disciplina opera per il periodo di imposta successivo al 31 dicembre 2019 e si sostituisce, si rammenta, a quella del credito di imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 3 del Dl n. 145/2015, il cui periodo di operatività è stato anticipatamente cessato all'anno 2019.

Possono accedere al beneficio le imprese residenti nel territorio dello Stato che effettuano investimenti nelle **attività di ricerca e sviluppo** (indicate quali attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e di sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico); **attività d'innovazione tecnologica** finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati; **attività innovative**, intendendo come tali le attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese dei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, mobile e arredo e della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari.

Sulla materia è intervenuto l'articolo 244 del Dl n. 34 del 2020 incrementando la misura del credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e

sviluppo in favore delle imprese operanti nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia (nonché delle imprese operanti nelle regioni Lazio, Marche e Umbria, colpite dagli eventi sismici del 24 agosto, del 26 e del 30 ottobre 2016 e del 18 gennaio 2017), al fine di incentivare l'avanzamento tecnologico dei processi produttivi e gli investimenti in ricerca e sviluppo, ricomprendendovi i progetti di ricerca e sviluppo in materia di Covid-19, direttamente afferenti a strutture produttive ubicate nelle suddette regioni.

La misura del credito d'imposta è aumentata, per le imprese operanti nelle regioni del Mezzogiorno, nella seguente misura:

- › dal 12 al 25 per cento per le grandi imprese, che occupano almeno 250 persone, il cui fatturato annuo è almeno pari a 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio è almeno pari a 43 milioni di euro;

- › dal 12 al 35 per cento per le medie imprese che occupano almeno 50 persone e realizzano un fatturato annuo di almeno 10 milioni di euro;
- › dal 12 al 45 per cento per le piccole imprese che occupano meno di 50 persone e realizzano un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro. Tale "regime potenziato" è stato prorogato per le annualità 2021 e 2022 dall'articolo 1, commi 185-187 della legge n. 178 del 2020.

Il sostegno all'imprenditoria giovanile e femminile

La manovra 2023, al comma 301 dell'articolo 1, stanziava 20 milioni di euro, per l'anno 2023, per le misure inerenti allo sviluppo dell'imprenditorialità in agricoltura e del ricambio generazionale. Si tratta delle attività di cui al titolo I, capo III, del decreto legislativo 21 aprile 2000, n. 185 relativi all'imprenditoria giovanile e femminile.

COSTI AMMISSIBILI AL BONUS R&S

- › Spese del personale (ricercatori, tecnici e altro personale ausiliario impiegati nei progetti);
- › Strumentazioni e attrezzature;
- › Costi relativi a immobili e terreni;
- › Costi per la ricerca contrattuale, conoscenze e brevetti acquisiti o ottenuti in licenza, nonché costi per i servizi di consulenza e servizi equivalenti;
- › Spese generali supplementari e altri costi di esercizio (materiali e forniture).

Negli ultimi anni sono state adottate diverse iniziative normative volte a sostenere i giovani e le donne che operano nel settore agricolo. Tali iniziative hanno riguardato, in particolare, l'erogazione di mutui agevolati e l'istituzione, per l'imprenditoria femminile, di un Fondo rotativo. Le misure adottate sono state sia a carattere economico sia legate alla proprietà terriera o all'assegnazione di terreni.

Sotto il profilo dell'assegnazione dei terreni, il legislatore ha previsto l'assegnazione, a titolo gratuito, di una quota dei terreni agricoli a favore dei nuclei familiari con tre o più figli, uno dei quali nato negli anni 2019, 2020 e 2021, o alle società costituite da giovani imprenditori agricoli che riservino una quota

del 30 per cento della società ai nuclei familiari prima richiamati. Inoltre, anche al fine del ripopolamento delle campagne, per l'acquisto della cosiddetta "prima casa", che deve essere ubicata in prossimità del terreno assegnato, i soggetti su descritti possono richiedere un mutuo fino a 200.000 euro, senza interessi.

Con riferimento alla previdenza agricola, il Parlamento ha approvato l'esonero dal versamento totale dell'accredito contributivo presso l'assicurazione generale obbligatoria per l'invalidità, la vecchiaia ed i superstiti a favore dei coltivatori diretti e degli imprenditori agricoli professionali, con età inferiore a quarant'anni, con riferimento alle nuove iscrizioni effettuate nel corso del 2020, per un periodo massimo di 24 mesi.

Con riferimento allo sviluppo e al consolidamento delle aziende agricole il legislatore è intervenuto soprattutto con la concessione di mutui a tasso zero o agevolati. La concessione di mutui a tasso zero è stata prevista in favore di aziende agricole condotte da imprenditrici agricole, attraverso investimenti nel settore agricolo e in quello della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli. A tal fine, è stato istituito nello stato di previsione del Mipaaf un fondo rotativo con una dotazione finanziaria iniziale di 15 milioni di euro per il 2020, rifinanziato successivamente con ulteriori risorse. Tale misura è stata prevista anche per aziende agricole condotte dai giovani che subentrano nella gestione di altre aziende. ●

24ORE
PROFESSIONALE

“ Il nuovo punto di riferimento per chi si occupa di Wealth Planning ”

WEALTH
PLANNING

Modulo24 Wealth Planning

TUTTO IL MONDO DELLA PIANIFICAZIONE PATRIMONIALE, DEL PASSAGGIO GENERAZIONALE E DELLA PROTEZIONE DEI PATRIMONI IN UNA PIATTAFORMA DIGITALE EVOLUTA.

Con Modulo24 Wealth Planning hai a disposizione in un unico ambiente:

- **Un libro digitale**, che si pone come punto di riferimento per chi si occupa di pianificazione patrimoniale, passaggio generazionale e protezione dei patrimoni familiari.
- **Una rivista digitale**, di approfondimento ed analisi civilistica e fiscale attraverso il contributo delle firme più autorevoli di tutti gli strumenti giuridici che l'ordinamento mette a disposizione ai fini di una efficiente pianificazione patrimoniale.
- **News quotidiane**, per essere costantemente aggiornato sulle novità legislative e sulle più recenti interpretazioni.
- **Una banca dati** che raccoglie i documenti e i contributi rilevanti per la materia, costantemente aggiornata.

**PRIMO MESE IN OFFERTA
SOLO 4,90€**

LA DIREZIONE SCIENTIFICA

Andrea Vasapolli
Angelo Chianale

IL COMITATO SCIENTIFICO

Marco Allena
Federico Canazza
Alberto Gallarati
Alberto Gianola
Giuseppe Iannaccone
Andrea Lanciani
Stefano Massarotto
Mario Napoli
Ivan Libero Nocera
Luciano Olivero
Marco Piazza
Federico Restano
Tommaso Ricolfi
Luca Rossi
Giulia Terlizzi
Annapaola Tonelli



Maggiori informazioni su:
modulo24wealthplanning.com

Dalle prestazioni occasionali agli incentivi per le assunzioni, le novità della legge di Bilancio

di Giampiero Falasca

Con questo primo intervento di un percorso che proseguirà è stato ridotto a sette il numero di mensilità erogabili ai percettori del reddito di cittadinanza che siano considerati "occupabili"

Il pacchetto delle norme sul lavoro approvate nella legge di Bilancio per il 2023 appare figlio della necessità di avviare un percorso che, inevitabilmente, è destinato ad essere completato nel corso dell'anno; le particolari circostanze che hanno preceduto la preparazione della manovra (le elezioni autunnali e la formazione del Governo solo poche settimane fa) hanno infatti condizionato non poco il disegno complessivo, che – leggendo le linee guida approvata prima di Natale dal Ministero del lavoro – si compone di altri ambiziosi tasselli (primo tra tutti, la semplificazione del cosiddetto decreto trasparenza e un intervento organico sul reddito di cittadinanza) che non potevano trovare adeguata risposta in questo primo intervento legislativo.

Il legislatore si è, quindi, concentrato su quelle misure che avevano bisogno di una risposta immediata, soprattutto in termini di allocazione di risorse e investimenti; vediamo di seguito quali sono gli interventi di

maggiore rilievo.

Lavoro agile

Dal 1 gennaio lo smart working esce dall'emergenza e torna alle regole ordinarie vigenti prima della pandemia (la legge 81/2017).

Da tale data, infatti, verrà meno la regola che, durante la pandemia, ha reso possibile attivare lo smart working con modalità estremamente semplificate (bastava una mail del datore di lavoro e si poteva avviare il lavoro agile).

Con il ritorno alle regole previste dalla legge 81/2017, questa procedura non sarà più percorribile: un datore di lavoro che vorrà utilizzare il lavoro agile dovrà firmare, con ogni singolo dipendente interessato, un accordo individuale, che avrà dei contenuti minimi fissati dalla legge.

La categoria maggiormente colpita dal ritorno alle regole ordinarie è quella dei genitori con figli di età fino ai 14 anni, che fino alla fine del 2022 hanno beneficiato sia del regime

semplificato previsto per tutti, sia della norma che assegnava il diritto a svolgere il lavoro agile, a condizione che fosse compatibile con l'organizzazione aziendale.

Questi lavoratori speravano che la legge di Bilancio contenesse l'ennesima proroga per loro, ma tale speranza è rimasta inascoltata, con la conseguenza che viene meno sia il regime semplificato – e quindi servirà un accordo individuale, come per gli altri lavoratori – sia il diritto allo svolgimento del lavoro agile, con la conseguenza che il datore di lavoro potrà rifiutarsi di concederlo.

L'unica notizia positiva per questi lavoratori viene dalle regole contenute nel Dlgs 105/2022, il provvedimento sulle misure di conciliazione tra vita e lavoro. Tale decreto lascia in capo al datore la scelta se concedere oppure no il lavoro agile, ma fissa un criterio di priorità: ove venga riconosciuta tale facoltà ai dipendenti, è obbligatorio dare priorità alle richieste di smart working avanzate da parte

di lavoratori con figli fino a dodici anni, o disabili, lavoratori disabili o che si prendono cura di altri familiari che hanno bisogno di assistenza.

L'unica categoria per cui nel 2023 resta in vita un diritto soggettivo al lavoro agile, seppure limitatamente al 31 marzo, è quella dei cosiddetti lavoratori fragili.

Si tratta di quei lavoratori affetti da gravi forme di disabilità, i pazienti oncologici e gli immunodepressi, secondo le condizioni individuate da un apposito decreto del Ministro della salute (Dm 4 febbraio 2022); per queste persone, il datore di lavoro deve consentire lo smart working anche assegnando mansioni diverse, senza alcuna decurtazione della retribuzione. Non potrà, quindi, essere eccepita l'impossibilità di svolgere l'attività in smart working, dovendo il datore attivarsi per trovare una soluzione alternativa.

Cuneo contributivo

La legge di Bilancio innalza a 25 mila euro (la precedente soglia era fissata a 20 mila) il tetto retributivo entro il quale si potrà applicare la riduzione del cuneo contributivo del 3%. Trova conferma, invece, la misura che prevedeva il taglio del 2% per le retribuzioni fino a 35 mila euro.

Queste misure, in dettaglio, si concretizzano nell'aumento di un punto – dal 2 al 3% – del taglio della quota dei contributi previdenziali a carico dei lavoratori dipendenti pubblici e privati (esclusi i lavoratori domestici), con una retribuzione imponibile mensile fino a 1.923

euro, e nella conferma dell'attuale taglio del 2% per la retribuzione imponibile appartenente alla fascia superiore, entro l'importo mensile di 2.692 euro.

In entrambi i casi la retribuzione imponibile è su base mensile per tredici mensilità e i limiti di importo mensile sono maggiorati del rateo di tredicesima per la competenza del mese di dicembre, resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

Incentivi alla retribuzione di produttività

Nel nostro ordinamento esiste una consolidata tradizione di incentivi alla cosiddetta retribuzione di produttiva, che si concretizza nell'applicazione di un'imposta sostitutiva del 10% ad alcune voci variabili della retribuzione, a patto che siano concordate con le organizzazioni sindacali e che rispondendo a determinati parametri oggettivi.

La manovra dà una spinta ulteriore a questa forma di retribuzione, dimezzano l'entità dell'aliquota sostitutiva sulle erogazioni di premi e somme ai lavoratori dipendenti, che per il 2023 passa dal 10 al 5%.

La tassazione agevolata si applica su premi, di ammontare variabile, fino a 3 mila euro, per lavoratori fino a 80 mila euro di reddito, la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione (attenzione a rispettare i criteri più volte ricordati dall'Agenzia delle Entrate, che insite sulla necessità di fissare obiettivi misurabili e verificabili).

Incentivi per assunzioni

Al pari di quanto accade con la retribuzione di produttività, nel nostro ordinamento c'è un indirizzo legislativo abbastanza consolidato sul tema degli incentivi alle nuove assunzioni, che si traduce nell'applicazione di determinati sgravi in favore di datori di lavoro che assumono nuovo personale.

Anche la manovra per il 2023 si inserisce in questo filone, ritoccando al rialzo sistemi già esistenti; in particolare, viene alzato da 6 mila a 8 mila euro annui il tetto massimo dell'esonero dal versamento dei contributi previdenziali riconosciuto ai datori di lavoro che nel 2023 assumono a tempo indeterminato (o stabilizzano) giovani al di sotto di 36 anni, percettori del reddito di cittadinanza e donne svantaggiate.

Questo vuol dire che l'esonero del 100% dei contributi previdenziali dovuti dal datore di lavoro, con esclusione dei premi e contributi Inail, si applicherà fino alla nuova soglia; da notare che questo meccanismo è oggetto di finanziamento a carico della fiscalità generale, in quanto l'applicazione dello sgravio non intacca al ribasso l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

Per quanto riguarda i beneficiari del Rdc l'agevolazione è riconosciuta per un periodo massimo di 12 mesi, ed è alternativa allo sgravio già previsto per chi assume percettori di Rdc. Dell'innalzamento dell'importo da 6 mila a 8 mila euro ne beneficiano anche le assunzioni effettuate nel 2023 di donne per la durata di dodici mesi in caso di

contratto a tempo determinato e di 18 mesi in caso di assunzioni o trasformazioni a tempo indeterminato; l'applicazione di tale incentivo è, tuttavia, subordinato alla sussistenza di alcuni requisiti specifici (età, durata della disoccupazione, settore di specializzazione, territorio di residenza).

Reddito di cittadinanza

L'intervento sul reddito di cittadinanza è solo il primo tassello di un percorso di riforma che, a detta degli esponenti della maggioranza, sarà caratterizzato da interventi più incisivi e strutturali.

In attesa di tali interventi, la legge di Bilancio riduce l'ambito di applicazione della misura, riducendo, per il periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2023, il numero di mensilità erogabili ai percettori del reddito di cittadinanza che siano considerati "occupabili"; per tali soggetti le mensilità scendono da 8 a 7, anche se sono previste esenzioni per alcune categorie (non si applica ai nuclei ai cui interno vi sono disabili, minorenni, o persone con almeno sessant'anni d'età).

Un altro intervento è previsto per i beneficiari del reddito di cittadinanza appartenenti alla fascia di età compresa tra diciotto e ventinove anni che non hanno adempiuto all'obbligo di istruzione (con questo concetto si fa riferimento alla nozione legislativa fissata dall'articolo 1 comma 622 della legge 296 del 2006, che la fa coincidere con l'istruzione impartita per almeno 10 anni al fine di conseguire un titolo di studio superiore o una

qualifica professionale almeno triennale).

Con riferimento a questa platea, e specificamente ai percettori del reddito di cittadinanza tra i 18 e i 29 anni, si condiziona l'erogazione del sussidio a una nuova condizione, l'iscrizione e a frequenza di percorsi di istruzione degli adulti di primo livello (funzionali all'adempimento dell'obbligo di istruzione); un intervento destinato ad avere una portata molto ampia (la platea delle persone potenzialmente interessate potrebbe superare le 100 mila unità) che ha lo scopo di ridurre l'abbandono precoce degli studi e incentivare il ritorno alla frequenza di percorsi formazione da parte di giovani fuoriusciti prematuramente dal sistema scolastico (l'incentivo consiste, appunto, nella maturazione del diritto alla percezione del reddito di cittadinanza).

Un altro intervento sul reddito di cittadinanza concerne la cancellazione della parola "congrua" accanto all'offerta di lavoro che il soggetto percettore del reddito deve accettare; una cancellazione che, nelle intenzioni del legislatore, poi cambiate, dovrebbe comportare la perdita del beneficio economico al primo rifiuto di qualsiasi offerta di lavoro, anche se questa giunge nei primi 18 mesi di fruizione del sussidio e anche se questa non è coerente con il profilo professionale dell'interessato. Leggendo in maniera combinata la complessa architettura normativa che disciplina il reddito di cittadinanza, emerge che il riferimento alla congruità non è scomparso del tutto, ma è ancora vincolante, e, in ogni caso, devono

essere chiarite le caratteristiche dell'offerta di lavoro (è atteso un decreto del ministero del Lavoro, quanto mai opportuno) per evitare che il superamento della congruità determini conseguenze paradossali. Senza dimenticare che l'intera questione giuridica ruota intorno a concetti che, nella realtà applicativa, faticano a trovare concreta realizzazione: sono rarissimi i casi in cui i servizi per l'impiego arrivano alla formulazione di un'offerta di lavoro, congrua o meno, a un percettore del reddito di cittadinanza.

Sempre in tema di reddito di cittadinanza, e nella stessa ottica di razionalizzazione della misura, la legge di bilancio prevede che la componente del reddito pari al canone annuo di locazione, corrisposta ai nuclei familiari residenti in abitazione in locazione fino ad un massimo di euro 3.360 annui, sia erogata direttamente al locatore dell'immobile, che la imputa al pagamento parziale o totale del canone.

Un'altra novità riguarda i Comuni che realizzano progetti utili alla collettività; questi enti dovranno impiegare tutti i percettori del reddito di cittadinanza residenti che hanno sottoscritto un patto per il lavoro o un patto per l'inclusione sociale (la regola precedente fissava il limite di almeno un terzo).

La manovra conferma, inoltre, sempre dal 1° gennaio, che tutti i soggetti "attivabili" devono essere inseriti, per un periodo di sei mesi, in un corso di formazione o di riqualificazione professionale, con delle sanzioni specifiche per chi non partecipa (la mancata

frequenza del corso comporta la decadenza dal sussidio, così come nel caso del primo rifiuto a una offerta di lavoro).

Per evitare comportamenti elusivi viene, inoltre, confermato che, nel caso di stipula di un contratto di lavoro stagionale o intermittente, il maggior reddito percepito non concorre alla determinazione del beneficio economico fino a 3mila euro lordi.

Ulteriori misure sul tema hanno natura strettamente finanziaria, come questa con cui viene ridotta di altri 215 milioni di euro l'autorizzazione di spesa per reddito e pensione di cittadinanza per il 2023.

Ammortizzatori sociali

La legge di Bilancio destina risorse importanti (179 milioni) al rifinanziamento, per l'anno 2023, degli ammortizzatori sociali, nell'ambito di cinque specifici interventi.

Il primo consiste nel finanziamento, con ulteriori 70 milioni di euro, dei piani di recupero occupazionale previsti dal Dlgs 148 del 2015 (articolo 44) a beneficio delle imprese operanti in un'area di crisi industriale complessa. La ripartizione delle risorse sarà fissata con un apposito decreto del ministero del Lavoro, fermo restando che i fondi potranno essere utilizzati per concedere fino a un massimo di 12 mesi di cassa integrazione straordinaria o di mobilità in deroga.

Il secondo intervento consiste nello stanziamento di 50 milioni per prorogare, per il 2023, l'intervento di integrazione salariale previsto dal decreto legge 109 del 2018 (articolo 44) per crisi

aziendale, finalizzato alla gestione degli esuberanti di personale. Si fa riferimento alla normativa che consentiva la concessione, in deroga ai limiti previsti dalle norme ordinarie, di un intervento della Cigs di durata fino a un massimo di nuovi 12 mesi complessivi, previo accordo da stipulare presso il ministero del Lavoro. Una misura destinata a imprese che abbiano cessato o stiano per cessare l'attività produttiva e sussistano concrete prospettive di cessione dell'attività con conseguente riassorbimento occupazionale, oppure laddove sia possibile realizzare interventi di reindustrializzazione del sito produttivo, o in alternativa attraverso specifici percorsi di politica attiva.

Il terzo intervento si traduce nel rifinanziamento delle misure di sostegno al reddito in favore dei lavoratori dipendenti dalle imprese del Gruppo Ilva (articolo 1 bis del decreto legge 243 del 2016), previsto anche ai fini della formazione professionale per la gestione delle bonifiche.

Il quarto intervento si traduce nel finanziamento, con altri 30 milioni di euro, per l'anno 2023 dell'indennità onnicomprensiva, di importo pari a trenta euro, spettante a ciascun lavoratore dipendente da impresa adibita alla pesca marittima, compresi i soci lavoratori delle cooperative della piccola pesca, in caso di sospensione dal lavoro derivante sia da misure di arresto temporaneo obbligatorio che di arresto temporaneo non obbligatorio.

L'ultimo intervento consiste nello stanziamento di 10 milioni per finanziare le misure di

sostegno al reddito per lavoratori dipendenti dalle imprese del settore dei call center.

Prestazioni occasionali

Se dal punto di vista giornalistico l'intervento contenuto nella manovra per il 2023 viene presentato come un "ritorno del voucher", da una prospettiva strettamente tecnica sembra più corretto presentare le misure del Governo come un potenziamento delle "prestazioni di lavoro occasionale", la forma contrattuale introdotta nel nostro ordinamento nel del 2017 (DL 50/2017) come forma riveduta, ristretta e corretta di lavoro occasionale; introduzione che aveva lo scopo di colmare proprio la lacuna venutasi a creare con l'abrogazione, pochi mesi prima, delle "prestazioni di lavoro accessorio" pagate con i voucher.

Con le misure appena varate il Governo, senza ritornare al sistema dei voucher, amplia lo spazio di intervento della prestazione occasionale sotto diversi punti di vista.

In primo luogo, vengono rimossi alcuni divieti settoriali all'utilizzo della prestazione occasionale, eliminando il divieto di utilizzo di questa forma contrattuale per i settori dell'agricoltura (di cui diremo a parte) e del turismo.

Un altro intervento riguarda il valore massimo che ogni utilizzatore (che si tratti di impresa o di una famiglia) può spendere complessivamente per i buoni lavoro: questa soglia cresce dall'attuale valore di 5 mila euro fino a un massimo di 10 mila per soggetto utilizzatore. Resta invece

invariato il limite di 2.500 euro di compensi che ciascun lavoratore può ricevere dallo stesso utilizzatore, e il tetto di 5 mila euro totali che si possono percepire complessivamente da diversi utilizzatori.

Un altro intervento riguarda la consistenza delle imprese che posso fare ricorso alle prestazioni di lavoro occasionale: la manovra alza da 5 a 10 dipendenti assunto a tempo indeterminato il numero massimo di lavoratori che deve avere un'azienda per poter utilizzare i voucher. Un limite dimensionale che viene totalmente rimosso per gli alberghi e e per le «strutture ricettive che operano nel settore del turismo».

Come accennato, a parte queste innovazioni la manovra del Governo non ripristina la vecchia disciplina del lavoro accessorio, ma mantiene inalterate le regole introdotte successivamente alla sua abrogazione. Di conseguenza, il meccanismo di pagamento e le regole di utilizzo del contratto, a parte le modiche appena indicate, non cambiano: resta inalterato il sistema telematico Inps oggi utilizzato per gestire e retribuire le prestazioni saltuarie tramite il contratto di prestazione occasionale (per gli utilizzatori

imprese) e tramite il Libretto famiglia (per i lavori domestici, di assistenza e di cura, e per le lezioni private), così come rimangono immutati gli altri limiti fissati dalla normativa.

Resta inalterata anche la disciplina speciale per le attività di "steward" negli impianti sportivi di cui decreto del ministro dell'Interno 8 agosto 2007, che consente di erogare a ciascun prestatore compensi di importo complessivo non superiore a 5.000 euro per anno.

Lavoro in agricoltura

La legge di Bilancio prevede regole speciali, applicabili fino al 2024, per le prestazioni di lavoro occasionale a tempo determinato in agricoltura, intese come prestazioni di durata non superiore a 45 giornate annue per singolo lavoratore, e rese da soggetti che, a eccezione dei pensionati, non abbiano avuto un ordinario rapporto di lavoro subordinato in agricoltura nei tre anni precedenti all'instaurazione del rapporto.

Mediante tali rapporti possono essere utilizzati disoccupati, giovani sotto i 25 anni, detenuti o internati, ammessi al lavoro all'esterno o soggetti in semilibertà. Il datore di lavoro,

prima dell'inizio del rapporto di lavoro, è tenuto ad acquisire un'autocertificazione resa dal lavoratore in ordine alla propria condizione soggettiva. Per ricorrere a prestazioni di lavoro occasionale agricolo a tempo determinato i datori di lavoro agricoli sono tenuti, prima dell'inizio della prestazione, all'inoltro al centro per l'impiego della comunicazione obbligatoria. L'instaurazione del rapporto di lavoro agricolo occasionale a tempo determinato è preclusa ai datori di lavoro agricoli che non rispettano i contratti collettivi di lavoro.

Congedo parentale per entrambi i genitori

La manovrata economica incrementa l'indennità di congedo parentale per i lavoratori subordinati; un mese di congedo parentale può essere fruito da entrambi i genitori, fino al sesto anno di vita del bambino, e viene retribuito all' 80% (invece che al 30%). Tale maggiorazione si applica ai lavoratori che hanno terminato il periodo di congedo obbligatorio di maternità o paternità successivamente al 31 dicembre 2022 senza incrementare il numero massimo di mesi di congedo fruibile. ●



Proprietario ed Editore: Il Sole 24 Ore S.p.A.

Sede legale e amministrazione: Viale Sarca, 223 - 20126 Milano

Redazione: 24 Ore Professionale

© 2023 Il Sole 24 ORE S.p.a.

Tutti i diritti riservati.

È vietata la riproduzione anche parziale e con qualsiasi strumento.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati con scrupolosa attenzione, non possono comportare specifiche responsabilità per involontari errori e inesattezze.

Chiusa in redazione: gennaio 2023