



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

La Circolare per i clienti

18 gennaio 2023

Speciale

Legge di Bilancio 2023

La presente Circolare speciale propone una sintesi di alcune delle principali misure fiscali introdotte dalla legge di Bilancio per il 2023 (legge 29 dicembre 2022, n. 197, pubblicata sul Supplemento ordinario n. 43 alla Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022).

Tra le novità più rilevanti segnaliamo gli istituti deflativi del contenzioso tributario, l'estensione del credito di imposta gas ed energia al primo trimestre 2023, la proroga di alcuni crediti di imposta, la reintroduzione della cessione ed assegnazione agevolata dei beni ai soci.

Per richieste di approfondimenti e/o di consulenza:

info@defraudit.it

Novità rilevanti

Bonus mobili ed elettrodomestici: aggiornata la guida

In tema di acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito la guida aggiornata al mese di gennaio 2023. Per l'acquisto di tali beni destinati ad arredare un immobile oggetto di interventi di recupero del patrimonio edilizio la detrazione IRPEF è pari al 50%.

Per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, la Legge di Bilancio 2023 (art. 1 c. 277 L. 197/2022) ha confermato la detrazione del 50%, calcolata su un importo massimo di spesa di 8.000 euro (dal 2024, 5.000 euro) e ripartita in dieci quote annuali di pari importo. A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha pubblicato sul proprio sito la guida aggiornata al mese di gennaio 2023.

Nel dettaglio, la guida dell'Agenzia delle Entrate precisa che il bonus mobili e grandi elettrodomestici:

- può essere detratto anche dal contribuente che ha pagato soltanto gli oneri di urbanizzazione relativi a interventi di ristrutturazione o solo una parte delle spese dei lavori o solamente il compenso del professionista;
- spetta per frigoriferi e congelatori (di classe non inferiore alla F), lavastoviglie, lavatrici e lavasciuga (di classe non inferiore alla E), forni (di classe non inferiore alla A), stufe elettriche, radiatori e ventilatori elettrici. Per il 2023 spetta anche per l'acquisto letti, armadi, cassetiere, librerie, scrivanie, tavoli, sedie, comodini, divani, poltrone, credenze, materassi, apparecchi di illuminazione. È escluso l'acquisto di porte, pavimentazioni (per esempio, il parquet), tende e tendaggi, altri complementi di arredo.

Si ricorda che per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici destinati ad arredare un immobile oggetto di interventi di recupero del patrimonio edilizio è possibile fruire della detrazione IRPEF del 50%. L'agevolazione in oggetto è stata prorogata dalla Legge di Bilancio 2022 (art. 1 c. 37 L. 234/2021) per le spese sostenute negli anni 2022, 2023 e 2024 per acquistare mobili e grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla classe A per i forni, alla classe E per le lavatrici, le lavasciugatrici e le lavastoviglie, alla classe F per i frigoriferi e i congelatori.

Infine, la detrazione si ottiene indicando le spese sostenute nella dichiarazione dei redditi (modello 730 o modello Redditi persone fisiche) e spetta unicamente al contribuente che usufruisce della detrazione per le spese di intervento di recupero del patrimonio edilizio.

Guida AE gennaio 2023

Proroga maggiorazione credito d'imposta Ricerca e Sviluppo nel Mezzogiorno (Co. 268-269)

La disciplina fiscale in materia di credito d'imposta per la Ricerca e Sviluppo vede un prolungamento, nella Legge di Bilancio 2023, della maggiorazione spettante per le imprese operanti in Abruzzo, Molise, Puglia, Campania, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna. Infatti, per le sole attività di ricerca e sviluppo (e non, quindi, per quelle di Innovazione Tecnologica, nè per quelle di Ideazione estetica), sono previste, anche per il 2023, aliquote maggiorate al 25% per le grandi imprese, 35% per le medie imprese e 45% per le piccole imprese.

Proroga del credito d'imposta per i costi di consulenza concernenti la quotazione delle piccole e medie imprese (Co. 395)

Viene prorogato fino al 31 dicembre 2023 il credito di imposta previsto dall'art. 1, L. 205/2017, relativamente ai costi di consulenza sostenuti per le finalità di ammissione alla quotazione in un mercato regolamentato o in sistemi multilaterali di negoziazione di uno Stato membro dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo. In particolare, il credito di imposta è fruibile dalle PMI, come definite dalla raccomandazione 2003/361/CE ed è pari al 50% dei suddetti costi di consulenza sostenuti fino al 31 dicembre 2023, entro il limite massimo (del credito di imposta) di 500.000 euro (soglia innalzata rispetto alla precedente di 200.000 euro). Esso viene riconosciuto solo nel caso di ottenimento dell'ammissione alla quotazione. La misura agevolativa prevede uno stanziamento entro un limite complessivo di 10 milioni di euro per l'anno 2023 e 10 milioni di euro per l'anno 2024.

Credito d'imposta per investimenti in beni materiali 4.0 - Proroga termine di consegna per i beni prenotati nel 2022 (Co. 423)

Con la legge di Bilancio 2023, viene prorogato al 30 settembre 2023 (in luogo del 30 giugno 2023) il termine «lungo» per effettuare gli investimenti in beni materiali 4.0 prenotati entro il 31 dicembre 2022 e, quindi, a condizione che:

- sia stato emesso un ordine di acquisto entro il 31 dicembre 2022 e lo stesso risulti accettato dal venditore entro detta data;
- entro tale data sia stato effettuato il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Al ricorrere delle succitate condizioni, il credito di imposta è riconosciuto nelle seguenti misure:

- 40% del costo per investimenti fino a 2,5 milioni di Euro;
- 20% del costo per investimenti compresi tra 2,5 milioni di Euro e 10 milioni di Euro;
- 10% per investimenti superiori a 10 milioni di Euro e fino al limite massimo di costi ammissibili pari a 20 milioni di Euro.



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

Bonus Sport e Credito di imposta sponsorizzazioni sportive (Co. 614-615)

Per ciò che concerne il c.d. «Bonus Sport» che, come è noto, prevede il riconoscimento (per i soli soggetti titolari di reddito d'impresa) di un credito d'imposta - nella misura del 65% - per le erogazioni liberali destinate a interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche, la Legge di Bilancio 2023 proroga tale agevolazione, nel limite complessivo di 15 milioni di euro, anche per l'anno 2023. Si potrà anche continuare a beneficiare del bonus per le spese sostenute per investimenti pubblicitari dal 1° gennaio 2023 fino al 31 marzo 2023 grazie al credito di imposta pari al 50% (nel limite massimo di 10 mila euro) riconosciuto alle imprese, ai lavoratori autonomi e agli enti non commerciali che effettuano investimenti in campagne pubblicitarie tra cui rientrano, tra le altre, le sponsorizzazioni a favore di leghe e società sportive professionistiche e dilettantistiche iscritte al CONI.

Credito d'imposta per l'acquisto di materiali riciclati provenienti dalla raccolta differenziata (Co. 686-689)

A tutte le imprese che acquistano prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica ovvero che acquistano imballaggi biodegradabili e compostabili o derivati dalla raccolta differenziata della carta, dell'alluminio o del vetro, è attribuito, per ciascuno degli anni 2023 e 2024, un credito d'imposta nella misura del 36% delle spese sostenute e documentate ed entro il limite di 20.000 euro per ciascun beneficiario. Il credito è concesso nel limite massimo di spesa di 5 milioni di euro per ciascuno degli anni. Tale credito:

- non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito né alla determinazione del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini della determinazione del pro rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione a partire dal 1° gennaio dell'esercizio successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti. Le disposizioni attuative della norma sono demandate ad apposito decreto da emanare da parte del Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica di concerto con il Ministero delle imprese e del made in Italy ed il Ministero delle Finanze, entro 120 giorni dall'entrata in vigore della legge di bilancio.

Alcune disposizioni per le imprese (sintesi)

Indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi (Co. 84)

All'art. 110 del TUIR sono stati aggiunti i commi da 9-bis a 9-quinquies al fine di reintrodurre specifiche regole volte a limitare la deducibilità dei costi relativi ad operazioni intercorse con imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali. Si considerano tali gli Stati individuati nell'allegato I alla lista



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

UE delle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali, adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione Europea. In particolare, è previsto che tali spese siano deducibili nel limite del valore normale, da determinarsi ai sensi dell'art. 9 del TUIR. Tale disposizione non si applica qualora le imprese residenti forniscano prova che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione. A tal fine il contribuente può interpellare l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 11, co.1, lett. b) L. 212/2000. L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'avviso di accertamento, deve notificare apposito avviso, con il quale è riconosciuta al contribuente la facoltà di fornire, nel termine di novanta giorni, le suddette prove. Qualora l'Amministrazione Finanziaria non ritenga idonee le prove fornite, deve espressamente motivarne le ragioni nell'avviso di accertamento. La disposizione in esame si applica anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Paesi o territori non collaborativi. La stessa non trova invece applicazione per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile la normativa delle controlled foreign companies di cui all'art. 167 del TUIR. Le spese e gli altri componenti negativi deducibili, ai sensi della disposizione qui in commento, devono essere separatamente indicati nel modello redditi. La mancata separata indicazione è sanzionabile ex art. 8, comma 3-bis, D. Lgs. n. 471/1997, il quale prevede una sanzione amministrativa pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi, con un minimo di 500 euro ed un massimo di 50.000 euro.

Imposta sostitutiva sulle riserve di utili (Co. 87-95)

La norma in commento consente ai contribuenti che, nell'ambito dell'attività di impresa, detengono partecipazioni in società ed enti esteri ubicati in Stati a regime fiscale privilegiato, di affrancare o rimpatriare, attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva, gli utili e le riserve di utili non ancora distribuiti alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio, risultanti nel bilancio d'esercizio dei soggetti partecipati esteri antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022. L'imposta sostitutiva è applicata con le aliquote del 9% o del 30%, a seconda che si tratti di soggetti Ires o Irpef, ridotte rispettivamente al 6% ed al 27% per gli utili che vengano effettivamente rimpatriati entro il termine di scadenza di versamento del saldo delle imposte dovute per l'esercizio 2023, a condizione che gli stessi vengano accantonati in una specifica riserva di patrimonio netto per almeno due esercizi. Il mancato rispetto di detti requisiti comporta la necessità di integrare il versamento dell'imposta sostitutiva effettuato, maggiorando la differenza del 20% e degli interessi. L'opzione può essere esercitata distintamente per ciascuna partecipata estera e per il totale o parte delle riserve di utili. L'opzione deve essere esercitata nella dichiarazione dei redditi presentata per l'esercizio 2022 e l'imposta sostitutiva deve essere versata, in un'unica soluzione, entro il termine di versamento delle imposte a saldo per detto periodo di imposta. Non è consentita la compensazione con altri tributi.

Assegnazione / cessione agevolata beni ai soci (Co. 100 - 105)



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

La Legge di bilancio 2023 reintroduce la disciplina relativa all'assegnazione/cessione agevolata dei beni ai soci, prevista in precedenza dai co. 115-120 dell'art. 1 della Legge 208/2015. I commi 100 e 101 della Legge di bilancio 2023 consentono alle società commerciali, di persone e di capitali, di assegnare o cedere ai soci beni immobili non strumentali per destinazione e beni mobili registrati (non strumentali all'attività d'impresa), corrispondendo un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap - calcolata sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati/ceduti ed il loro costo fiscalmente riconosciuto - pari all'8%, elevata al 10,5% per le società che sono risultate di comodo in almeno due dei tre esercizi precedenti a quello in corso al momento della cessione o dell'assegnazione. E' possibile assumere, per la determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva cui assoggettare gli immobili, il valore catastale computato con i moltiplicatori valevoli ai fini dell'imposta di registro in luogo del valore normale. E' prevista inoltre la riduzione alla metà dell'imposta di registro ad aliquota proporzionale, ove dovuta, e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa. Viene inoltre prevista la possibilità, negli stessi termini e con le medesime modalità di tassazione, di trasformare le società immobiliari di gestione in società semplici. La Legge prevede inoltre che «le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano sono assoggettate a imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento». Condizioni necessarie per poter applicare la normativa in oggetto sono:

- l'iscrizione di tutti i soci nel libro dei soci alla data del 30 settembre 2022 o l'iscrizione entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022;
- l'assegnazione o la cessione dei beni ai soci entro il 30 settembre 2023. Entro la stessa data si può procedere alla trasformazione in società semplice.

Il versamento dell'imposta sostitutiva dovrà avvenire in due rate:

- entro il 30 settembre 2023 - versamento del 60% dell'imposta;
- entro il 30 novembre 2023 - versamento del 40% dell'imposta.

Estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale (Co. 106)

La Legge di bilancio 2023 reintroduce la possibilità di procedere alla estromissione agevolata degli immobili strumentali detenuti dall'imprenditore individuale, prevista dall'art. 1, comma 121, della Legge 208/2015. L'opzione per l'estromissione, da effettuare con le modalità previste da detta disposizione, deve avvenire entro il 31 maggio 2023. L'imposta sostitutiva è pari all'8% della differenza tra il valore normale dei beni ed il loro costo fiscalmente riconosciuto e deve essere versata, in forma rateale, entro il 30 novembre 2023 (60%) ed il 30 giugno 2024 (40%). Come per l'assegnazione/cessione agevolata, in luogo del valore normale può essere assunto il valore catastale computato con i moltiplicatori valevoli ai fini dell'imposta di registro.

Correzione di errori contabili (Co. 273-275)

L'art. 8, c. 1, lett. b) del D.L. 73/22, convertito con L. 122/22 (c.d. decreto «Semplificazioni fiscali»), aveva modificato l'art. 83 del TUIR, stabilendo il riconoscimento fiscale dei componenti di reddito imputati a bilancio a seguito della rilevazione di un errore contabile (a Conto Economico o a Stato Patrimoniale a seconda della rilevanza dell'errore), senza necessità di presentare una dichiarazione integrativa riferita al periodo di imposta in cui è stato commesso l'errore. La Legge di Bilancio 2023 interviene nuovamente sul tema precisando, tramite una ulteriore modifica all'art. 83, TUIR, che detta disposizione «opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti». Le medesime condizioni si applicano anche ai fini IRAP.

DISPOSIZIONI RELATIVE AD ISTITUTI DEFLATIVI

Sanatoria degli errori formali (Co. 166-173)

La Legge di Bilancio 2023 prevede una sanatoria degli errori formali commessi fino al 31 dicembre 2022, intendendosi per tali «le irregolarità, le infrazioni e l'inosservanza di obblighi o adempimenti di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'imposta sul valore aggiunto e dell'imposta regionale sulle attività produttive e sul pagamento di tali tributi». Sono peraltro escluse le violazioni afferenti il quadro RW (e, quindi, afferenti attività patrimoniali o finanziarie costituite o detenute all'estero). Per accedere alla sanatoria è necessario rimuovere l'irregolarità o l'omissione commessa e procedere al versamento di Euro 200 per ciascun periodo di imposta. Tale versamento può essere eseguito in due rate di pari importo con scadenza 31 marzo 2023 e 31 marzo 2024. Dovrà essere emanato apposito provvedimento da parte dell'Agenzia delle Entrate per dettare le disposizioni attuative della norma. Non possono essere definite le violazioni già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della Legge di Bilancio.

Ravvedimento operoso speciale (Co. 174 - 178)

Nella legge di Bilancio 2023, una parte è dedicata all'introduzione della nuova «tregua fiscale». La norma (forse) più innovativa è quella istitutiva del ravvedimento speciale mediante cui i contribuenti potranno definire le violazioni tributarie in modo spontaneo, prima che l'AF intraprenda l'attività di controllo.

Ambito applicativo del nuovo ravvedimento speciale

Il **ravvedimento speciale** è contenuto nei commi da 174 a 178 della L. 197/2022 contenente la **Manovra finanziaria** per il 2023, pubblicata nella GU 29 dicembre 2022 n. 303. Trattasi di una particolare tipologia di ravvedimento operoso che per un determinato periodo di tempo si affiancherà al **ravvedimento ordinario** disciplinato dall'art. 13 D.Lgs. 472/97 e che offrirà ai contribuenti la possibilità di **sanare spontaneamente errori ed omissioni** commessi in relazione alle **dichiarazioni** annuali relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 nonché a tutti gli anni d'imposta precedenti per i quali non siano ancora decorsi i termini di decadenza dall'esercizio dell'attività accertativa, accedendo a un regime



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

sanzionatorio di particolare favore. Sulla base del tenore letterale del citato art. 40 sono sorti immediati dubbi in merito all'esatto ambito applicativo del nuovo istituto e, in particolare, in merito alla possibilità di utilizzare l'*istituendo* ravvedimento speciale nelle ipotesi di **omessa presentazione** di una delle dichiarazioni annuali - violazioni (solitamente) di grave entità per le quali già in passato è stata esclusa la possibilità di porvi rimedio spontaneo con il ravvedimento ordinario ex art. 13 D.Lgs. 472/97. Tale argomento sembra essere stato oggetto di specifico dibattito parlamentare dal quale è scaturita una modifica al predetto art. 40. Il comma 174 dell'art. 1 in commento ha introdotto espressamente la possibilità di applicare il ravvedimento speciale per porre rimedio a errori e omissioni commessi *in relazione a dichiarazioni annuali validamente presentate*, precludendo in tal modo l'accesso al regime sanzionatorio speciale per i casi in cui la dichiarazione annuale non sia stata mai presentata. Sono state confermate, invece, le altre disposizioni già contenute nell'originario art. 40 del DDL relative al campo applicativo del nuovo ravvedimento. In particolare, si potranno definire in via agevolata **violazioni tributarie**, diverse da quelle **formali e/o intercettabili dai controlli c.d. automatizzati** ex art. 36-bis DPR 600/73 e 54-bis DPR 633/72, in relazione alle quali il contribuente non abbia ancora subito attività di controllo da parte dell'A.F. (*rectius*, non abbia ricevuto la notifica di avvisi di accertamento, atti di recupero, atti di contestazione ed irrogazioni sanzione, comprese le comunicazioni derivanti da controlli formali ex art. 36-ter DPR 600/73). La regolarizzazione in esame **non** sarà mai consentita per l'emersione di **attività finanziarie e patrimoniali estere**. Dovranno essere, inoltre, diramati chiarimenti in merito alle precise modalità di calcolo - cumulo materiale o cumulo giuridico - da seguire per giungere a una corretta (auto)liquidazione della sanzione definibile in presenza delle c.d. **violazioni a "catena"** che confluiscono, a loro volta, in una violazione dichiarativa (si veda l'esempio riportato più avanti). Giova all'uopo ricordare, tuttavia, come l'A.F. abbia sempre escluso l'applicabilità dell'istituto del **cumulo giuridico** previsto dall'art. 12 D.Lgs. 472/97 in relazione al ravvedimento operoso ordinario.

I benefici del nuovo ravvedimento: sanzioni ridotte e pagamento rateale

Il ravvedimento speciale non comporterà "sconti" in termini di **maggiori imposte e interessi** (da quantificare al tasso legale) che dovranno essere comunque versati in misura integrale.

Sarà possibile, invece, ottenere i seguenti benefici:

- il contribuente potrà regolarizzare le violazioni commesse in dichiarazione con il pagamento delle sanzioni *ex lege* irrogabili beneficiando di una riduzione pari ad un diciottesimo del minimo edittale;
- l'importo complessivamente dovuto potrà essere versato in un arco temporale di due anni mediante pagamento di otto rate trimestrali di pari importo di cui la prima con scadenza in data 31 marzo 2023, mentre le successive dovranno essere pagate entro il 30 giugno, 30 settembre, 20 dicembre e 31 marzo di ciascun anno.

Meritevole di attenzione è la disposizione contenuta nel nuovo comma 174 che prevede, per le ipotesi di **pagamento rateale**, l'applicazione aggiuntiva di **interessi** da rateazione al tasso annuale del 2%. Sembra, quindi, che, a parziale modifica del comma 1 dell'originario art. 40, nel corso dell'iter parlamentare si sia



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

deciso di introdurre il predetto tasso fisso del 2% in sostituzione degli interessi al tasso legale attualmente in forte rialzo (5% per il 2023). In merito alle conseguenze di un eventuale mancato rispetto del pagamento rateale prescelto, resta fermo che il contribuente, senza perdere i descritti benefici sanzionatori, decadrà esclusivamente dalla rateazione e che l'A.F. iscriverà a ruolo il residuo importo dovuto a titolo di imposta ed interessi, irrogando la sanzione prevista per le ipotesi di omesso versamento dall'art. 13 D.Lgs. 471/97 in misura del 30% del residuo dovuto.

Adesione agevolata agli atti impositivi (Co. 179)

Il Legislatore, con tale istituto, ha introdotto una particolare forma di accertamento con adesione che si fonda, come di consueto, su di un accordo tra contribuente ed Agenzia delle Entrate. La particolarità consiste nella riduzione delle sanzioni ad 1/18 del minimo in luogo di quella ordinaria pari ad 1/3 del minimo. Il riferito istituto trova applicazione con riferimento agli: i) avvisi di accertamento emessi sulla base di processi verbali di constatazione, purché consegnati entro la data del 31 marzo 2023; ii) avvisi di accertamento emessi sulla base di inviti ex art. 5-ter, D.Lgs. n. 218/1997 notificati entro il 31 marzo 2023; iii) avvisi di accertamento ed avvisi di rettifica e liquidazione non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della presente legge (1° gennaio 2023) ed a quelli notificati successivamente a tale data e sino al 31 marzo 2023. Quanto ai versamenti a seguito dell'adesione, il pagamento di tutte le somme o della prima rata deve avvenire entro i 20 giorni successivi alla sottoscrizione dell'accordo. È prevista la possibilità di versare le somme anche ratealmente in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo con applicazione degli interessi al tasso legale sulle rate successive alla prima, a prescindere dall'ammontare degli importi definiti in adesione, come avviene nell'istituto dell'adesione ordinario. La norma specifica, infine, che non è ammessa la compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Definizione in acquiescenza (Co. 180-181)

Tale istituto prevede la possibilità per il contribuente di fare acquiescenza all'atto impositivo notificato, ossia di versare gli importi dovuti con la riduzione ad 1/18 delle sanzioni irrogate. Tale istituto si applica agli avvisi di accertamento ed agli avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 ed a quelli notificati successivamente a tale data e sino al 31 marzo 2023. La definizione in acquiescenza è inoltre ammessa con riferimento agli avvisi di recupero dei crediti di imposta. Anche per questi ultimi, deve trattarsi di atti non impugnati e ancora impugnabili al 1° gennaio 2023 ed a quelli notificati successivamente a tale data e sino al 31 marzo 2023. Quanto ai versamenti ai fini dell'acquiescenza, il pagamento di tutte le somme o della prima rata deve avvenire entro il termine per la proposizione del ricorso. È prevista la possibilità di versare le somme anche ratealmente in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo con applicazione degli interessi al tasso legale sulle rate successive alla prima. Anche in tale caso, la norma specifica che non è ammessa la compensazione di cui all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997.

Definizione agevolata delle liti tributarie pendenti (Co. 186-205)

In tema di giustizia tributaria, la legge di bilancio per l'anno 2023 ripropone, come già fatto dall'art. 6 del D.L. n. 119/2018, la definizione agevolata delle liti tributarie pendenti. In particolare, l'art. 1, c. 186 - 205 consente di definire, in via agevolata, le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle Entrate o l'Agenzia delle dogane e dei monopoli (esclusa l'Agenzia delle Entrate - Riscossione) pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione ed anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della legge. Circa le modalità di definizione, la norma prevede che le liti potranno essere definite a domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione, con il pagamento di un importo pari al valore della controversia, ossia l'importo del tributo, esclusi interessi e sanzioni. Il costo della definizione della controversia pendente in I grado è pari al 90 % del valore della lite. In caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate invece, la definizione è ammessa con il pagamento:

- del 40 % delle imposte in caso di soccombenza in I grado;
- del 15 % delle imposte in caso di soccombenza in II grado

In caso di accoglimento parziale del ricorso o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e l'Agenzia delle Entrate, la definizione prevede il pagamento delle sole imposte per la parte di soccombenza e, per la parte accolta, in misura ridotta secondo quanto previsto dalle lett. a) e b) sopraindicate. Con riferimento, invece, ai giudizi pendenti innanzi alla Cassazione, per i quali l'Agenzia delle Entrate risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, ai fini della loro definizione sarà necessario versare un importo pari al 5% delle sole imposte. La definizione in oggetto è alternativa rispetto alla definizione delle liti pendenti in Cassazione, di cui all'art. 5 della L. n. 130/2022, relativamente ai giudizi pendenti innanzi alla stessa al 16 settembre 2022, la cui domanda e i cui versamenti vanno eseguiti entro il 16 gennaio 2023. Quanto alle controversie relative alle sole sanzioni non collegate al tributo, queste potranno essere definite con il pagamento del 15 % del valore della lite in caso di soccombenza dell'Agenzia delle Entrate nell'ultima o unica pronuncia e del 40 % negli altri casi. Quanto alle liti relative alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo, qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse rispetto alla definizione agevolata prevista dalla norma in commento. Occorre precisare che la definizione delle controversie tributarie previste dalla riferita manovra, seppur nel silenzio della norma, è circoscritta alle sole controversie relative ad atti impositivi. La Relazione illustrativa al disegno di legge specifica, infatti, che "sono [...] escluse dalla definizione le controversie relative ad atti privi di natura impositiva". Altre ipotesi di esclusione, questa volta previste nel testo della disposizione, riguardano le controversie relative alle risorse proprie tradizionali dell'UE, all'IVA riscossa all'importazione e alle somme dovute a titolo di recupero di aiuti di stato. La norma in commento prevede inoltre che in caso di diniego alla domanda di definizione, che dovrà essere notificato al contribuente entro il 31 luglio 2024, il relativo provvedimento potrà essere impugnato entro il termine di 60 giorni dalla notifica. Il testo della disposizione specifica che la definizione della controversia sarà perfezionata mediante presentazione della relativa domanda e con il versamento di quanto dovuto o della prima rata entro il 30 giugno 2023. Con riferimento ai pagamenti superiori a 1.000 euro, tenendo conto di quanto già versato in pendenza di giudizio,

la norma accorda la possibilità di rateizzare le somme sino ad un massimo di venti rate trimestrali. Sotto l'aspetto processuale, il giudizio resterà sospeso fino al 31 dicembre 2024 se il contribuente, entro il 10 luglio 2023, deposita presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la lite, copia della domanda di definizione e del versamento di quanto dovuto o della prima rata. Il giudizio, poi, ove la parte interessata non presenti istanza di trattazione, verrà dichiarato estinto con decreto del presidente dell'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia.

ULTERIORI NOVITA'

La precompilata IVA si estende a nuovi soggetti

Confermata anche per il 2023 la sperimentazione dell'IVA precompilata con una platea più ampia che include, tra gli altri, anche gli agricoltori e coloro che sono stati sottoposti a fallimento o liquidazione coatta amministrativa.

L'Agenzia delle Entrate ha esteso al 2023 il periodo di sperimentazione e ampliato la platea dei destinatari dei documenti IVA elaborati dal Fisco. In particolare, a partire dai registri IVA e dalle comunicazioni delle liquidazioni periodiche relativi all'ultimo trimestre 2022 e dalla dichiarazione IVA annuale periodo d'imposta 2022, ai soggetti IVA già destinatari dell'IVA precompilata si aggiungono:

- i soggetti che effettuano la liquidazione trimestrale dell'IVA ai sensi dell'art. 74 c. 4 DPR 633/72;
- i soggetti per i quali nell'anno di riferimento è stato dichiarato il fallimento o la liquidazione coatta amministrativa;
- i soggetti che applicano specifici metodi di determinazione dell'IVA ammessa in detrazione, come i produttori agricoli o coloro che svolgono le attività agricole connesse, le aziende di agriturismo o le associazioni operanti in agricoltura, le aziende di enoturismo e quelle oleoturistiche.

Inoltre, per consentire ai soggetti IVA e ai loro intermediari di consultare le bozze dei documenti IVA elaborati, importarle nei propri sistemi e confrontarle con i dati presenti nei propri sistemi gestionali, anche nel caso in cui gli stessi non abbiano effettuato la convalida o l'integrazione dei registri dell'intero anno d'imposta, a partire dalle operazioni effettuate dal 1° gennaio 2022, l'Agenzia delle Entrate provvede all'elaborazione della bozza della dichiarazione annuale IVA e alla messa a disposizione di una funzionalità per il pagamento delle somme risultanti dalla dichiarazione annuale inviata tramite applicativo web, per tutti i soggetti appartenenti alla platea nell'anno di riferimento. Per le stesse finalità, dal 2023, le bozze delle comunicazioni delle liquidazioni periodiche e il servizio per il pagamento delle relative somme dovute, saranno messe a disposizione di tutti i soggetti inclusi nella platea dei destinatari delle bozze dei documenti IVA, anche nel caso in cui gli stessi non abbiano effettuato la convalida o l'integrazione di tutti i registri IVA del trimestre di riferimento. Rimangono invariate le modalità di accesso all'applicativo web, le regole tecniche per l'elaborazione delle bozze dei documenti IVA, le modalità e i termini per la convalida dei registri e le connesse condizioni per la memorizzazione dei registri convalidati da parte dell'Agenzia delle entrate, nonché le ipotesi in cui il soggetto rimane obbligato alla tenuta dei registri IVA.

Prov. AE 12 gennaio 2023 n. 9652

IVA ordinaria per il servizio di trasporto e di consegna dei pasti a domicilio

La prestazione non può fruire dell'aliquota al 10% prevista per la preparazione dei cibi da asporto o da consegnare a domicilio da parte degli operatori della ristorazione (Risp. AE 11 gennaio 2023 n. 9).

Ai fini IVA, il servizio di trasporto e consegna dei pasti a domicilio svolto, per conto di un Comune, distintamente da quello di fornitura degli stessi, non può godere dell'aliquota agevolata al 10% prevista dalla Legge di Bilancio 2021 per il servizio di preparazione degli alimenti da asporto o da consegnare a domicilio dagli operatori della ristorazione (art. 1 c. 40 L. 178/2020).

La fattispecie

Nel caso di specie, un Comune gestisce l'appalto del servizio di consegna pasti a domicilio in favore di utenti che non sono in grado di provvedere autonomamente alla preparazione del cibo e/o al bisogno di un'alimentazione corretta. La società che è tenuta a effettuare il servizio è diversa da quella risultante appaltatrice del servizio proprio di fornitura dei medesimi pasti, ossia della preparazione, cottura e confezionamento. Il Comune, ritenuta la prestazione di trasporto e consegna accessoria alla prestazione principale di somministrazione alimentare, chiede alle Entrate se anche alla medesima possa essere applicata l'IVA nella medesima misura del 10%.

Il parere delle Entrate

Per il Fisco la prestazione di servizio consistente nel trasporto e consegna non può considerarsi accessoria al servizio di fornitura ai fini della fruizione del medesimo trattamento IVA. Per non assoggettare autonomamente ad IVA una cessione o una prestazione di servizi accessoria è necessario che l'operazione "secondaria" sia effettuata in presenza di determinate condizioni. In particolare, con riguardo al presupposto soggettivo, occorre che l'operazione principale e quella secondaria (accessoria) siano effettuate dal medesimo soggetto ovvero per suo conto o a sue spese, in virtù di un mandato senza rappresentanza (Ris. AE 11 febbraio 1998 n. 6). Il presupposto non è soddisfatto nel caso di specie. Inoltre, alla prestazione di trasporto e consegna del caso di specie non è applicabile la richiamata disposizione della Legge di Bilancio 2021 che prevede l'aliquota al 10%: come chiarito dalle Entrate, la norma mira a fornire una soluzione alla problematica inerente la qualificazione ai fini dell'IVA dell'attività di preparazione dei cibi da asporto o da consegnare a domicilio da parte degli operatori della ristorazione. "Prima dell'intervento del legislatore - si legge nella risposta - non risultava del tutto chiaro se dette preparazioni dovessero essere considerate cessioni di beni o prestazioni di servizi in quanto somministrazioni di alimenti. Diversamente, la disposizione in esame concerne la fornitura di piatti pronti e di pasti non solo in vista del loro consumo immediato, ma anche della loro consegna a domicilio o dell'asporto, ma non riguarda il diverso servizio di trasporto e consegna degli stessi".



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

Risp. AE 11 gennaio 2023 n. 9

Fruizione del bonus imprese energivore

Il credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di elettricità è fruibile soltanto in compensazione senza scontare i limiti quantitativi delle ordinarie compensazioni (Risp. AE 10 gennaio 2023 n. 8).

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che il credito d'imposta a favore delle imprese a forte consumo di elettricità è fruibile soltanto in compensazione senza scontare i limiti quantitativi delle ordinarie compensazioni. Dopo il 16 marzo 2023, per usufruire del bonus, la norma richiede una comunicazione all'Agenzia delle Entrate del quantum del credito stesso, maturato nel 2022. E in nessun caso, ove non speso entro il 30 giugno 2023, esso dà luogo a rimborso. Inoltre, precisa il Fisco, in nessun caso il versamento dell'acconto, qualora eccedente rispetto a quanto effettivamente dovuto, potrà consentire il rimborso della relativa imposta o un effetto trascinarsi tale per cui il credito speso per il pagamento venga utilizzato in qualsiasi modo dopo il 30 giugno 2023 (o il 16 marzo 2023 nel caso in cui il contribuente non dia correttamente luogo alla comunicazione richiesta dall'art. 1 c. 3 DL 176/2022). L'Agenzia, alla luce del dubbio posto, ovvero se sia possibile utilizzare il versamento degli acconti su base previsionale anche laddove si presuma un aumento anziché una riduzione delle imposte dovute per l'esercizio, a prescindere dalla motivazione, ha ribadito che il bonus in questione è utilizzabile solo in compensazione, non sconta i limiti quantitativi delle ordinarie compensazioni ex art. 17 D.Lgs. 241/97 ed è possibile, in ipotesi, eccedere anche i 2 milioni di € previsti dall'art. 34 c. 1 L. 388/2000.

Risp. AE 10 gennaio 2023 n. 8

Terreni acquistati da under 40 e territori montani: quali agevolazioni?

La legge di Bilancio 2023 ha esteso l'ambito applicativo delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina per i terreni acquistati da under 40 (art. 1 c. 110 L. 197/2022) e ha previsto alcune agevolazioni per l'acquisto di terreni montani (art. 1 c. 111 L. 197/2022).

In tema di terreni acquistati da persone fisiche di età inferiore a 40 anni, la Legge di Bilancio 2023 (art. 1 c. 110 L. 197/2022) ha esteso l'ambito applicativo delle agevolazioni per la piccola proprietà contadina. Nel dettaglio, anche agli atti di trasferimento a titolo oneroso di terreni e relative pertinenze, qualificati agricoli in base a strumenti urbanistici vigenti, posti in essere a favore di persone fisiche di età inferiore a 40 anni che dichiarano nell'atto di trasferimento di volere conseguire, entro il termine di ventiquattro mesi, l'iscrizione nell'apposita gestione previdenziale e assistenziale prevista per i coltivatori diretti e gli imprenditori agricoli professionali, le imposte di registro e ipotecaria sono dovute nella misura fissa, mentre l'imposta catastale è applicata con l'aliquota dell'1%. Inoltre, in tema di agevolazioni per l'acquisto di terreni montani, la Legge di Bilancio 2023 (art. 1 c. 111 L. 197/2022) ha previsto che in tali territori, i trasferimenti di proprietà a qualsiasi titolo di fondi rustici a favore di coltivatori diretti e imprenditori

agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, sono soggetti alle imposte di registro e ipotecaria nella misura fissa e sono esenti dalle imposte catastale e di bollo. Tali agevolazioni si applicano anche ai trasferimenti a favore di soggetti che, pur non essendo iscritti nella gestione previdenziale e assistenziale, con apposita dichiarazione contenuta nell'atto di acquisto, si impegnano a coltivare o a condurre direttamente il fondo per un periodo di cinque anni. I soggetti decadono dalle agevolazioni se, prima che siano trascorsi cinque anni dalla stipula degli atti di acquisto, alienano volontariamente i terreni ovvero cessano di coltivarli o di condurli direttamente. Le stesse agevolazioni si applicano anche a favore delle cooperative agricole che conducono direttamente i terreni.

Trasmissione dei dati delle spese sanitarie per il 2023: pubblicato il DM

Publicato in GU del 3 gennaio 2023 n. 2 il decreto MEF che proroga i termini di trasmissione al Sistema tessera sanitaria dei dati delle spese sanitarie per l'anno 2023 (DM 27 dicembre 2022).

Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze del 27 dicembre 2022 proroga i termini di trasmissione al Sistema tessera sanitaria dei dati delle spese sanitarie per l'anno 2023. Nel dettaglio, ai fini del decreto in oggetto si intende per:

- Sistema tessera sanitaria (Sistema TS), il sistema informativo realizzato dal Ministero dell'Economia e delle Finanze in attuazione di quanto disposto dall'art. 50 DL 269/2003, convertito con modificazioni dalla L. 326/2003 e dal decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 26 marzo 2008;
- DM 19 ottobre 2020, il DM 19 ottobre 2020, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 270 del 29 ottobre 2020 e successive modificazioni.

Quanto ai termini di invio dei dati delle spese sanitarie relative all'anno 2023, il decreto in oggetto prevede che la trasmissione dei dati al Sistema TS deve essere effettuata:

- per le spese sostenute nel secondo semestre dell'anno 2022, entro il 31 gennaio 2023;
- per le spese sostenute nel primo semestre dell'anno 2023, entro il 30 settembre 2023;
- per le spese sostenute nel secondo semestre dell'anno 2023, entro il 31 gennaio 2024;
- per le spese sostenute dal 1° gennaio 2024, entro la fine del mese successivo alla data del documento fiscale.

Inoltre, si ricorda che la trasmissione dei dati al Sistema TS andava effettuata:

- per le spese sostenute nell'anno 2020, entro l'8 febbraio 2021;
- per le spese sostenute nel primo semestre dell'anno 2021, entro il 30 settembre 2021;
- per le spese sostenute nel secondo semestre dell'anno 2021, entro l'8 febbraio 2022;
- per le spese sostenute nel primo semestre dell'anno 2022, entro il 30 settembre 2022.

Il decreto in oggetto che proroga i termini di trasmissione al Sistema tessera sanitaria dei dati delle spese sanitarie per l'anno 2023 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale del 3 gennaio 2023 n. 2.

DM MEF 27 dicembre 2022

Tributi doganali: possibile il pagamento con pagoPA

In tema di gestione dei tributi amministrati dalle Dogane è possibile effettuare il pagamento direttamente su OPERA tramite pagoPA; inoltre è sempre possibile ricorrere al pagamento secondo le precedenti modalità (Nota AD 27 dicembre 2022 n. 618148).

Con nota del 27 dicembre 2022 n. 618148, l'Agenzia delle Dogane ha fornito alcune indicazioni sul pagamento e gestione dei tributi amministrati dalla stessa Agenzia mediante l'avviso di pagamento della piattaforma pagoPA integrata nel portale dei pagamenti OPERA (Operazioni di Pagamento e Rendicontazione Automatica). Nel dettaglio, nell'ambito del percorso di evoluzione e maggiore fruibilità dei servizi di pagamento dei tributi amministrati dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, nella sezione OPERA del PUADM (Portale Unico dell'Agenzia) è stata introdotta una nuova modalità di pagamento per le seguenti tipologie di debito relative a:

- dichiarazioni doganali con conto di debito;
- dichiarazioni doganali a pronta riscossione;
- tasse di circolazione.

La piattaforma OPERA gestisce sia debiti precostituiti (già presenti sulla piattaforma, nell'elenco debiti della propria area riservata) sia debiti spontanei (generati dall'utente direttamente, attraverso la compilazione della schermata dedicata). Per entrambe le predette tipologie di debito è possibile prelevare l'avviso digitale per procedere al pagamento. Per recuperare l'avviso di pagamento l'utente, dopo aver effettuato l'accesso ad OPERA, deve:

- selezionare la sezione "Elenco Debiti" nella quale viene mostrato l'elenco generale dei debiti (che è possibile filtrare per area di interesse), ovvero selezionare una delle categorie di debito presenti (dichiarazioni doganali con conto di debito, dichiarazioni doganali a pronta riscossione, tasse di circolazione);
- effettuare il download dell'avviso di pagamento dalla colonna "Operazioni".

È possibile effettuare il pagamento dell'avviso direttamente su OPERA tramite pagoPA, ovvero attraverso gli altri canali previsti; inoltre è sempre possibile ricorrere al pagamento secondo le precedenti modalità. In ogni caso la ricevuta RT (Ricevuta Telematica) viene resa disponibile per la stampa all'interno dello "Storico pagamenti" dell'area riservata. Le nuove applicazioni sono disponibili in ambiente di esercizio dal 28 dicembre 2022.

Articoli d'autore

Le novità IVA: dal nuovo forfait alle aliquote

La legge di Bilancio 2023 è un contenitore che si occupa delle materie più disparate. Le norme sono inserite in ordine sparso e sono ovviamente prive di rubrica. Non dobbiamo stupirci se qualche disposizione dovrà essere rettificata in una delle tante leggi di conversione dei decreti legge. Nel contributo si propone un'analisi delle novità IVA.

Anche l'imposta sul valore aggiunto è protagonista in alcune norme della Legge di Bilancio 2023.

Regime forfettario

L'articolo 1, comma 54, della legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190) ha istituito, a favore degli esercenti attività d'impresa e arti e professioni, un regime forfettario di determinazione del reddito da assoggettare ad un'unica imposta con aliquota del 15%, sostitutiva di quelle normalmente dovute. Con le modifiche apportate dalla disposizione in commento, viene elevato a 85.000 Euro - rispetto al precedente di 65.000 Euro - il limite dei ricavi conseguiti o compensi percepiti nell'anno precedente per accedere al regime forfettario agevolato.

È inoltre previsto che chi avrà compensi o ricavi superiori ai 100 mila Euro uscirà immediatamente dal regime forfettario, senza attendere l'anno fiscale seguente. Conseguentemente sarà dovuta l'IVA a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite. Chi invece supererà la nuova soglia di 85.000 Euro, restando al di sotto dei 100.000 Euro, uscirà dal regime forfettario a partire dall'anno successivo come già previsto dalla legislazione vigente.

Pellet, prodotti per l'infanzia e igiene femminile

Ai commi 72 e 73 troviamo due disposizioni in materia di aliquote IVA, la prima permanente e la seconda solo per il 2023 (aliquota 10% per i pellet). La norma a regime riguarda l'aliquota 5% relativa ai prodotti per l'igiene femminile, eliminando la condizione della conformità a una norma UNI o della possibilità di lavarli. Completamente nuovo è il 5% del latte per neonati o per la prima infanzia, relative a preparazioni alimentari, pannolini e seggiolini auto per bambini.

Contrasto alle partite IVA

Nei commi da 148 a 150 troviamo la versione definitiva della disposizione qualificata come norma di contrasto alle partite IVA "scappa e fuggi". Il Reg. UE 904/2010 prescrive - come regola generale - un'istruttoria preliminare all'attribuzione della partita IVA. Nel caso contrario (è quello del nostro Paese) è richiesta una analisi a posteriori dei fattori di rischio. La novità normativa viene inserita nell'art. 35-bis c. 15-bis.1 e 15-bis.2 DPR 633/72. L'accertamento di un elevato profilo di rischio del contribuente comporta una segnalazione all'interessato. Se non risponde o non eccepisce contestando i dati dell'Agenzia delle entrate, si procede alla chiusura d'ufficio della partita IVA. Per effetto del comma 151 della Legge di Bilancio 2023, che integra l'art. 11 D.Lgs. 471/97, questo provvedimento di chiusura della partita IVA comporta

l'irrogazione della sanzione di € 3.000, relativamente alla quale non opera la continuazione. Se cioè lo stesso soggetto è destinatario nel tempo di almeno due contestazioni di questa specie, dovrà sempre pagare la sanzione piena. Nella versione definitiva del provvedimento viene eliminata la responsabilità solidale dell'intermediario che aveva operato per l'apertura di queste partite IVA. La riapertura, anche indiretta, cioè come legale rappresentante di società od ente, di una partita IVA da parte di un soggetto destinatario della chiusura d'ufficio richiede il rilascio di una fideiussione non inferiore a € 50.000. Questa situazione non deve essere confusa con la chiusura della partita IVA per inattività triennale (art. 35 c. 15-quinquies DPR 633/72), che non comporta nessuna sanzione.

Piattaforme digitali

Abbiamo poi una disposizione che riguarda le piattaforme digitali. Si tratta del comma 151, che pone a carico dei soggetti che facilitano le vendite ai privati di beni mobili esistenti in Italia, che saranno determinati con decreto ministeriale, la comunicazione dei dati relativi al fornitore e all'entità delle transazioni. In sostanza, il soggetto che facilita questa tipologia di vendita online è tenuto a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati relativi:

- ai fornitori, e
- alle operazioni effettuate.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze saranno individuati i beni oggetto della disposizione. Ovviamente la decorrenza è condizionata alla pubblicazione di tale decreto.

Reverse charge

Concludiamo con il successivo comma 152, che interviene sulla sanzione per reverse charge imponibile in presenza di operazioni esenti, non imponibili o non soggette. Stiamo parlando dell'art. 6 c. 9-bis.3 D.Lgs. 471/97: la sanzione del 10% dell'imponibile per le operazioni inesistenti (con il minimo di € 1.000) viene giustamente elevata al 90% dell'imposta indebitamente detratta se il cessionario o committente era consapevole dell'intento di evasione o della frode. In presenza di una operazione imponibile inesistente è difficile ipotizzare la buona fede del destinatario della fattura.

Nuova detrazione per acquisto case green e proroga agevolazioni prima casa

Dal punto di vista immobiliare, la legge di Bilancio 2023 contiene le agevolazioni per le c.d. case green e per l'acquisto prima casa effettuato dai giovani e dai soggetti fragili.

Il testo della **Legge di Bilancio 2023** da 35 miliardi è stato approvato e pubblicato in GU ([L. 197/2022](#)) in una corsa contro il tempo, ragion per cui il testo non ha subito più alcuna modifica. Premesso ciò, tra i vari interventi, il Governo ha predisposto **agevolazioni per la compravendita degli immobili**.

Detrazione IVA 50% per le case green

La Legge finanziaria contiene disposizioni agevolative per l'acquisto di immobili c.d. "green".

Classe energetica

Le cosiddette case green sono quelle che, per le loro caratteristiche, garantiscono un **maggiore risparmio energetico**. Anche gli immobili vengono classificati in base alle loro prestazioni di efficienza energetica. Le categorie più meritevoli da questo punto di vista sono:

- **Classe A:** è il top dell'efficienza energetica in cui rientrano edifici dotati di cappotto termico e che fanno ricorso a fonti energetiche rinnovabili. Gli edifici A4, in particolare, sono in grado di assicurare il cosiddetto *comfort* termico cioè la stessa temperatura in tutti gli ambienti della casa. Di solito, la classe energetica A consente al proprietario di contenere al massimo i consumi, restando al di sotto della soglia annua dei 30 kWh per metro quadro;
- **Classe B:** fanno parte di questa classe gli immobili all'esterno dei quali sono stati posti pannelli isolanti. La classe energetica B, invece, registra mediamente un consumo annuo tra 30 e 50 kWh per metro quadro.

Bonus IVA 50%

Premesso ciò, con la nuova disposizione, chi acquista direttamente dall'impresa costruttrice entro il 31 dicembre 2023 un immobile di classe energetica A o B può beneficiare del bonus case green. Invero, l'art. 1 c. 76 della legge di bilancio 2023 prevede che, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, il 50% dell'importo corrisposto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in relazione all'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2023, di unità immobiliari a destinazione residenziale, di classe energetica A o B ai sensi della normativa vigente, cedute da organismi di investimento collettivo del risparmio (**OICR**) immobiliari o dalle imprese che le hanno costruite. La destinazione di cui al primo periodo è pari al 50% dell'imposta sul valore aggiunto dovuta sul corrispettivo di acquisto ed è ripartita in dieci quote costanti nel periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese e nei nove periodi d'imposta successivi.

Condizioni

Il bonus introdotto dal Governo vale solo per le case di **classe energetica A o B** acquistate dalle imprese costruttrici entro il 31 dicembre 2023.

Proroga e agevolazioni per l'acquisto prima casa

Anche per il 2023 si potrà beneficiare del **bonus casa**. In particolare, all'art. 64 DL 73/2021 sono apportate le seguenti modificazioni:

- al comma 1, le parole: «fino al 31dicembre 2022» sono sostituite dalle seguenti: «fino al **31 dicembre 2023**»;
- al comma 3, le parole: «31 dicembre 2022», ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: «**31 marzo 2023**»;

• al comma 9, le parole: «il 31 dicembre 2022» sono sostituite dalle seguenti: «**il 31 dicembre 2023**».
Nel dettaglio, il Governo ha previsto tutele/agevolazioni/proroghe riguardanti:

- **solidarietà per la sospensione dei mutui:** si estende dal 31 dicembre 2022 fino al 31 dicembre 2023 l'orizzonte temporale di operatività delle misure di deroga alla ordinaria disciplina del Fondo di solidarietà per la sospensione dei mutui relativi all'acquisto della prima casa. Tali misure, introdotte dal c.d. Decreto “Cura Italia, era originariamente previsto un periodo di durata di nove mesi dall'entrata in vigore del decreto stesso, successivamente prorogato al 31 dicembre 2021 e poi al 31 dicembre 2022;
- **garanzia per la prima casa per i soggetti fragili:** si interviene sulla disciplina del Fondo di garanzia per la prima casa al fine di continuare a garantire ai soggetti più fragili rientranti nelle categorie prioritarie, come: le giovani coppie, i nuclei familiari mono genitoriali con figli minori, i conduttori di alloggi IACP e giovani di età inferiore ai 36 anni (trattasi di misura massima della garanzia rilasciata dal Fondo elevata, per le categorie prioritarie, dal 50 fino all'80 per cento della quota capitale).
- **garanzia speciale per i giovani under 36:** vengono prorogate di un anno, fino al 31 dicembre 2023, anche le speciali agevolazioni in materia di imposte indirette, previste per l'acquisto della “prima casa” di abitazione e per i finanziamenti a tal fine erogati, disposte a favore dei giovani che presentino il duplice requisito, anagrafico ed economico, di non aver compiuto trentasei anni di età e di avere un Indicatore della Situazione Economica Equivalente (ISEE) non superiore a 40.000 euro annui. L'ISEE viene calcolato sui redditi percepiti e il patrimonio posseduto nel secondo anno precedente la presentazione all'Inps della Dichiarazione Sostitutiva Unica (DSU).
- **fondo garanzia per il 2023:** l'art. 1 comma 75 prevede al Fondo di garanzia per la prima casa, di cui all'articolo 1, comma 48, lettera c), L. 147/2013, l'assegnazione di ulteriori 430 milioni di euro per l'anno 2023, derivanti dalla disposizione di cui al comma 74, lettera b), del presente articolo.

Aiuti-quater: le principali novità dopo la conversione

Le novità introdotte nell'iter parlamentare sono state convalidate: arrivano a totali 5 passaggi le cessioni del credito del Superbonus, confermata la garanzia SACE, misure per il caro energia e fringe benefit fino a 3 mila euro.

Il principale “sforzo” del legislatore vuol contrastare il caro-energia e sostenere le imprese e le famiglie dal vertiginoso aumento dei prezzi. Risorse disposte e autorizzate a tal fine, come i 410 milioni di euro stanziati per l'anno 2022 per il rafforzamento dei **bonus sociali** per energia elettrica e gas.

Ecco a seguire un quadro delle principali novità del DL Aiuti quater convertito in Legge.

Tax credit acquisto energia-gas naturale

Si estende anche al mese di **dicembre 2022** il riconoscimento dei crediti di imposta, già disciplinati dai DL n. 4, n. 17, n. 21, n. 50, n. 115 e n. 144 del 2022, in precedenza concessi per le spese sostenute fino ai mesi di ottobre e novembre 2022.

Ecco l'elenco dei crediti d'imposta interessati.

Imprese energivore	40% delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel mese di dicembre 2022
Imprese gasivore	40% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel mese di dicembre 2022, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici
Imprese non energivore (ovvero dotate di contatori di energia elettrica di specifica potenza disponibile, pari o superiore a 4,5 kW, diverse dalla energivore)	30% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel mese di dicembre 2022
Imprese non gasivore	40% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel mese di dicembre 2022, per usi diversi dal termoelettrico

Inoltre, il testo approvato interviene sui termini per l'utilizzo e la cessione dei crediti, anche con riferimento ai precedenti crediti di imposta (relativi al terzo trimestre 2022 e ai mesi di ottobre e novembre 2022) dal 30 giugno 2023 è posticipato al **30 settembre 2023**.

Riduzione accisa e IVA su alcuni carburanti

Confermata la proroga per la riduzione delle aliquote di accisa e precisamente:

- le misure ridotte d'accisa in vigore dal 22 marzo 2022 restano ferme fino al **30 novembre 2022** (in luogo del 31 dicembre 2022 come previsto nel testo originario del provvedimento);
- dal **1° dicembre al 31 dicembre 2022** si dispone un aumento delle medesime aliquote.

Si proroga, inoltre, al 31 dicembre 2022 l'applicazione di un'aliquota IVA ridotta al 5%, alle forniture di **gas naturale impiegato in autotrazione**.

Tax credit carburanti attività agricola-pesca



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

Confermata la proroga al **30 giugno 2023** dei termini per l'utilizzo del credito d'imposta per l'acquisto del carburante, di cui al **decreto Aiuti-ter** (DL 144/2022) per le spese sostenute nel quarto trimestre 2022, alle imprese esercenti attività agricola, della pesca e agro-meccanica.

Close-out netting

Confermata la modifica alla disciplina con la revisione dell'art. 3-bis c.1 DL 130/2021.

Rateizzazione rincari bollette

Si consente alle imprese residenti in Italia, clienti finali di **energia elettrica** e di **gas naturale**, di richiedere ai relativi fornitori la rateizzazione dei rincari delle **bollette elettriche**, per i consumi effettuati dal 1° ottobre 2022 al 31 marzo 2023 e fatturati entro il 30 settembre 2023. Con specifiche disposizioni per la rateizzazione e le **polizze assicurative**, nonché per la **garanzia SACE** per gli indennizzi corrisposti a fronte di crediti rimasti insoluti dei fornitori di energia-gas. Inoltre, si prevede che l'adesione al piano di rateizzazione costituisca un'opzione alla fruizione dei crediti d'imposta di cui al Decreto Aiuti-ter. Si estende l'orizzonte temporale in cui SACE è autorizzata a concedere riassicurazione in favore delle imprese che hanno assicurato il debito risultante dalle fatture emesse entro il 30 giugno 2024, relative ai **consumi energetici** effettuati fino al 31 dicembre 2023. Si proroga dal 31 dicembre 2022 al 31 dicembre 2023 il termine previsto per l'autorizzazione concessa a SACE dall'art. 15 DL 50/2022.

Tutela per i clienti domestici

Si proroga il regime di tutela del prezzo nel mercato del gas, disponendo che esso abbia termine a decorrere dal **10 gennaio 2024**. A tal fine, novella l'art. 1 c. 59 L. 124/2017, in materia di concorrenza.

Combustibili alternativi e biocarburanti

Si interviene con misure specifiche per la promozione del passaggio di aziende a combustibili alternativi. Inoltre, si regola la quota di biocarburanti sostenibili utilizzati in purezza che i singoli fornitori di benzina, diesel e metano sono obbligati a conseguire entro il **2030**; nonché le eventuali sanzioni applicabili ai fornitori non virtuosi.

Trasporto pubblico

Si interviene con specifiche modifiche all'art. 27 DL 50/2017, in materia di trasporto pubblico locale (decreto Delrio).

Autotrasporto merci

Definito l'ambito soggettivo dei contributi, già previsti dal DL 144/2022, grazie alla precisazione che individua il contributo come erogabile esclusivamente alle imprese aventi sede legale o stabile organizzazione in Italia, e sempre nel rispetto della normativa europea sugli aiuti di Stato, delegando ogni relativo adempimento al Ministero delle infrastrutture e dei trasporti (MIT).

Impianti solari fotovoltaici

Si introduce una norma di interpretazione autentica ai fini dell'applicazione dell'art. 2 c.173 L. 244/2007 in base alla quale, gli enti locali e le regioni sono i soggetti responsabili dell'esercizio e della manutenzione degli impianti e hanno diritto a richiedere e ottenere le stesse tariffe incentivanti previste a favore degli impianti architettonicamente integrati o realizzati su un edificio dal secondo, terzo, quarto e quinto conto energia, anche laddove ne abbiano esternalizzato la realizzazione, la gestione, la sicurezza sul lavoro, la manutenzione, compresa quella relativa al funzionamento e i relativi costi.

Cantieri e appalti

Il testo approvato interviene con novità in tema di affidamenti di lavori pubblici e, precisamente, per il decreto "sblocca cantieri" (DL 32/2019). L'articolo 10 è quello deputato a regolamentare l'argomento e le novità più significative sono state disposte successivamente, durante l'iter di conversione, al comma 2-bis e al 2-ter.

ART.	DESCRIZIONE
10 c.1	<p>Con un'integrazione al decreto sblocca cantieri si interviene al fine di specificare che l'obbligo, posto a carico del comune non capoluogo di provincia, di utilizzare, per gli affidamenti riguardanti il PNRR e il PNC, le stazioni appaltanti qualificate o anche le unioni di comuni, province, città metropolitane e comuni capoluogo di provincia, è previsto quando l'importo dell'affidamento è pari o superiore a:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 150.000 euro, nel caso di lavori; • 139.000 euro, nel caso di servizi e forniture, ivi compresi i servizi di ingegneria e architettura e l'attività di progettazione
10 c. 2	<p>Il comma stabilisce quali sono le condizioni per la concessione, alle stazioni appaltanti destinatarie di finanziamenti del PNRR o del PNC, di contributi per fronteggiare gli incrementi derivanti dall'aggiornamento dei prezzi</p>
10 c. 2-bis	<p>Proroga al 31 marzo 2023 i termini per l'affidamento dei lavori di realizzazione delle opere pubbliche di messa in sicurezza degli edifici e del territorio che scadono tra il 1° luglio 2022 e il 31 dicembre 2022</p>

ART.	DESCRIZIONE
10 c. 2-ter	Conferma la validità delle procedure di affidamento utilizzate alla data del 31 dicembre 2022 dai comuni non capoluogo di provincia che non hanno usufruito di stazioni appaltanti qualificate o di enti sovracomunali, come le unioni di comuni, le province, le città metropolitane e i comuni capoluoghi di province

Fringe benefit

Per il periodo di imposta relativo al 2022, si prevede un regime di maggior favore in materia di esenzione dall'IRPEF per i beni ceduti e i servizi prestati al **lavoratore dipendente** e per alcune somme specifiche eventualmente erogate al medesimo, passa da 600 euro a 3.000 euro il limite di esenzione dei fringe benefit.

L'imposta sostitutiva all'IRPEF e alle addizionali comunali e regionali sui premi di risultato erogati nel 2023 viene ridotta dal 10% al 5%, fermo restando il limite individuale annuo di 3.000 euro.

La misura ha carattere temporaneo in quanto agevola i premi di risultato erogati nel corso dell'anno 2023.

Le novità in tema di crediti d'imposta e misure per le imprese

Tax credit registratori di cassa

Arriva un contributo a favore degli **operatori di commercio** al minuto. Più precisamente si prevede un credito d'imposta riconosciuto per l'adeguamento, nell'anno 2023, del **registratore telematico** di emissione di scontrino fiscale con la tecnologia necessaria per la partecipazione alla nuova **lotteria degli scontrini**.

Tax credit settore cinematografico

In merito alla disciplina della cessione dei tax credit nel **settore cinematografico** s'interviene in riferimento ai limiti della responsabilità dei cessionari e si prevede che essi rispondano solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito d'imposta ricevuto.

Si prevede che il recupero dell'importo corrispondente al credito d'imposta indebitamente utilizzato venga effettuato nei confronti del soggetto beneficiario, ferma restando, nel solo caso di concorso nella violazione, l'applicazione della disciplina del concorso di persone con riferimento alle sanzioni tributarie e alla **responsabilità solidale del cessionario**.

Esenzione IMU

Attraverso l'interpretazione autentica di alcune disposizioni del 2020, si dispone l'esenzione **IMU** - per gli anni 2021 e 2022 - e, precisamente: la seconda rata dell'IMU non è dovuta per gli immobili rientranti nella categoria catastale D/3 destinati a **spettacoli cinematografici, teatri e sale per concerti e spettacoli**, a

condizione che i relativi proprietari siano anche gestori delle attività ivi esercitate. Si chiarisce che, a seguito della riconduzione in regime de minimis della seconda rata IMU 2022, la fruizione della misura non è subordinata all'autorizzazione della Commissione europea.

Competitività delle imprese italiane

Si introducono norme finalizzate a sostenere la promozione della partecipazione di operatori italiani a società e imprese miste all'estero, intervenendo sulla L.100/90.

Si modifica, per rafforzare il sistema delle **start-up innovative**, l'art. 38 c. 3 DL 34/2020.

Le conferme per il Superbonus

Il testo approvato conferma le novità introdotta durante l'iter di approvazione, ovvero quello licenziato dalla Commissione e approvato dal Senato. Ecco la sintesi delle principali novità:

- l'agevolazione del **Superbonus** passa al **90%** dal 2023;
- il Superbonus al **110%** è previsto sino al **31 marzo 2023** per le spese sostenute da persone fisiche sugli **edifici unifamiliari**, se alla data del 30 settembre 2022 sono stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo;
- il Superbonus spetta nella misura del 90% per tutto il 2023 per le spese sostenute dalle **persone fisiche** per interventi su unità immobiliari, se si verificano le seguenti condizioni:
 - il contribuente è titolare di diritto di proprietà o di diritto reale di godimento sull'unità immobiliare;
 - la stessa unità immobiliare è adibita ad abitazione principale;
 - il contribuente ha un reddito di riferimento, calcolato secondo il nuovo comma 8-bis.1 DL 34/2020, non superiore a 15.000 euro.

Si ricorda che la **Legge di Bilancio 2023** (art. 1 c. 894-895 L. 197/2022) ha previsto specifiche ulteriori condizioni per fruire nel 2023 del Superbonus ancora nella misura del **110%**: il Superbonus al 110% è riconosciuto fino al **2025** ai soggetti del **terzo settore** che esercitano **servizi socio-sanitari e assistenziali** e i cui membri del consiglio di amministrazione non percepiscono alcun compenso.

Si prevede, inoltre, il riconoscimento di un **contributo** in favore dei soggetti che si trovano nelle condizioni di reddito di riferimento inferiore a **15.000 euro**.

Cessione del credito

Si prevede la possibilità di ripartire l'utilizzo del **credito residuo in 10 rate annuali**, solo per i crediti d'imposta le cui comunicazioni di cessione o di sconto in fattura sono state inviate all'Agenzia delle entrate entro il **31 ottobre 2022**. Un maggior numero di cessioni del credito è previsto per gli **interventi di efficientamento energetico e recupero edilizio**, con la conseguenza che dopo la prima cessione, il credito può essere ceduto ancora al massimo per **tre volte** (in luogo di due) nei confronti di soggetti qualificati - ovvero banche, intermediari e assicurazioni. In complessivo, dunque, le cessioni dei crediti d'imposta legati



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista - Revisore Legale

ai **bonus edilizi** arrivano a **5 passaggi** totali. Per sopperire alle esigenze di liquidità delle imprese che hanno realizzato interventi edilizi rientranti nella disciplina del **superbonus**, si prevede che **SACE conceda garanzie** (art.15 DL 50/2022) in favore di banche, istituzioni finanziarie e soggetti abilitati al credito, per finanziamenti sotto qualsiasi forma a favore di imprese con sede in Italia che rientrano nella categoria del codice ATECO 41 (costruzione di edifici residenziali e non residenziali) e 43 (lavori di costruzione specializzati) e realizzano interventi previsti dall'art. 119 DL 34/2020 (Superbonus 110%).

Le misure per le zone colpite dall'alluvione e da eventi calamitosi

Si autorizza la spesa di 200 milioni di euro, per l'anno 2022, per fronteggiare gli effetti derivanti dagli eccezionali **eventi meteorologici del 15 settembre 2022** per i quali è stato dichiarato lo stato di emergenza, in parte del territorio delle province di Ancona e Pesaro-Urbino e dei comuni ricadenti nella parte settentrionale della provincia di Macerata, limitrofi alla provincia di Ancona. Si prevede ancora **l'esenzione dall'imposta di bollo** per le domande presentate per la richiesta di contributi, comunque denominati, previsti a favore dei soggetti colpiti da eventi calamitosi o da altri eventi eccezionali in conseguenza dei quali sia stato dichiarato lo stato di emergenza dalle competenti autorità, nei casi in cui vi sia un nesso di causalità con l'evento calamitoso.

Rivalutazione terreni e partecipazioni

Con l'approvazione della Legge di bilancio 2023 viene concessa una proroga delle agevolazioni fiscali introdotte dagli articoli 5 e 7 della L. 448/2001, oltre ad un ampliamento del loro ambito di applicazione. Vengono, in particolar modo, prolungati i termini di applicazione della normativa che consentiva a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di poter rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni (agricoli e edificabili) posseduti al di fuori del regime d'impresa. Tali beni devono essere posseduti alla data del 1° gennaio 2023. La Legge di bilancio estende inoltre l'ambito di applicazione dell'agevolazione alle partecipazioni negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione. Il termine per optare per la rideterminazione del costo fiscale dei terreni (agricoli ed edificabili) e delle partecipazioni è il 15 novembre 2023 e l'imposta sostitutiva da applicare per poter beneficiare del regime sconto un'aliquota pari al 16%. Per i terreni e per le partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati il valore su cui applicare l'imposta sostitutiva è quello risultante da apposita perizia di stima redatta ed asseverata da un professionista entro il 15 novembre 2023. Per le partecipazioni negoziate invece l'imposta sostitutiva viene ad essere applicata sul valore normale, determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevanti nel mese di dicembre 2022. Il versamento dell'imposta sostitutiva potrà essere rateizzato fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo a decorrere dal 15 novembre 2023. Sulle rate successive alla prima verranno applicati gli interessi nella misura del 3% annuo, da versare contestualmente all'ammontare dell'imposta.

Publicato il Decreto Trasparenza Carburanti: buoni benzina per i dipendenti

Publicato in Gazzetta Ufficiale il decreto legge 14 gennaio 2023, n. 5 che introduce norme sulla trasparenza dei prezzi sui carburanti e sul rafforzamento dei poteri di controllo e sanzionatori del Garante dei prezzi. Tra le misure, viene riproposta l'esenzione dal reddito di lavoro dipendente dei buoni benzina ceduti ai lavoratori per l'intero anno d'imposta 2023.

Publicato in Gazzetta Ufficiale il decreto legge 14 gennaio 2023, n. 5, che prevede una serie di misure urgenti in materia di **trasparenza dei prezzi dei carburanti**, attraverso l'obbligo per gli esercenti di vendita al pubblico di carburante per autotrazione per uso civile di comunicare il prezzo di vendita praticato e l'intensificazione dei controlli. Tra le misure volte a calmierare le difficoltà contingenti causate dall'aumento del prezzo dei carburanti viene riproposta, inoltre, l'esenzione dal reddito di lavoro dipendente dei buoni benzina ceduti ai lavoratori.

Buoni benzina esenti anche nel 2023

Il Governo interviene nuovamente contro il rincaro dei prezzi utilizzando la leva dei fringe benefits e ripropone, per l'intero anno d'imposta 2023, **l'esenzione fiscale fino a 200 euro** sui buoni benzina erogati ai lavoratori dipendenti. Ricordiamo in via preliminare che costituiscono **fringe benefits** le erogazioni in natura sotto forma di beni e servizi (tra i più diffusi l'auto aziendale e il telefono cellulare) o anche buoni e voucher rappresentativi (buoni carburante o buoni spesa) che il datore di lavoro concede ai dipendenti come premio o per la fidelizzazione all'azienda. Tali beni e servizi partecipano al reddito del lavoratore al superamento di una determinata soglia prevista per legge. A tale proposito si rammenta che dal 1° gennaio 2023 il limite di esenzione per i fringe benefits è tornato al valore ordinario di 258,23 euro (art. 51, c. 3, TUIR), cessata ormai l'efficacia dell'innalzamento a 3.000 euro previsto per il solo anno d'imposta 2022 dal Decreto Aiuti-quater (art. 3, comma 10 del DL 176/2022), a sua volta preceduto dal Decreto Aiuti-bis che portava inizialmente la soglia a 600 euro (art. 12, DL 115/2022). Nel medesimo periodo d'imposta, era prevista la possibilità per i datori di lavoro di erogare un **ulteriore bonus** esente fino alla soglia di 200 euro per acquisti di carburante (art. 2 del D.L. n. 21/2022, convertito con modificazioni dalla L. n. 51/2022). Analogamente a quest'ultima misura, la disposizione contenuta nell'art. 1, comma 1 del DL n. 5/2023 prevede un nuovo sostegno economico a vantaggio dei lavoratori, che possono contare sull'esclusione da tassazione e contribuzione sul reddito da lavoro dipendente di un importo fino a 200 euro in buoni carburante destinati all'autotrazione, fermo restando quanto previsto al terzo periodo del comma 3 dell'art. 51 TUIR. Il nuovo beneficio, che inizialmente sembrava essere previsto solo per il primo trimestre, viene riproposto per **l'intero anno 2023** e si affianca quindi al predetto limite di 258,23 euro, consentendo ai datori di lavoro di concedere complessivamente, per l'anno 2023, benefits esentasse fino a 458,23 euro, a condizione che i 200 euro aggiuntivi siano rappresentati da **buoni benzina** o titoli analoghi, in formato sia cartaceo che elettronico. In conformità a quanto previsto per il bonus benzina 2022, per evitare disparità di trattamento, il beneficio si applica anche ai buoni o ai titoli simili destinati alla ricarica di veicoli elettrici.

Ambito soggettivo



Antonio De Francesco
Dottore Commercialista • Revisore Legale

Per quanto concerne l'ambito soggettivo della misura, il testo della norma fa espresso riferimento ai lavoratori dipendenti da datori di lavoro che operano nel settore privato. Tale settore è individuato, per esclusione, nella circolare Agenzia delle Entrate 15 giugno 2016, n. 28/E. Sono, pertanto, escluse dal settore privato e, di conseguenza, dall'agevolazione in esame le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, D. Lgs 30 marzo 2001, n. 165. Nell'ambito del settore privato vanno ricompresi anche gli enti pubblici economici, i soggetti che non svolgono un'attività commerciale (per esempio i liberi professionisti) e i lavoratori autonomi (Circ. Agenzia delle Entrate n. 27/E/2022). Ancora più interessante è il riferimento esplicito ai "lavoratori dipendenti" contenuto nella norma, sicché, in linea con l'analoga disposizione prevista per il 2022, l'esenzione dei buoni carburante nel limite di 200 euro si applica a quei soggetti identificati dall'art. 2094 del codice civile senza distinzione tra le tipologie contrattuali. Vi rientrano quindi i lavoratori a tempo pieno ma anche quelli a tempo parziale, quelli a tempo determinato o indeterminato, gli apprendisti, i lavoratori intermittenti ed altre forme di lavoro flessibile, purché si tratti di lavoro subordinato. Al contrario non rientrano nell'agevolazione i soggetti con altre tipologie di rapporto come, ad esempio, i collaboratori, i lavoratori parasubordinati, i tirocinanti o gli amministratori.

Modalità di distribuzione dei buoni

Torna utile precisare che l'erogazione dei buoni in argomento **non è un obbligo del datore di lavoro** il quale, in via del tutto discrezionale, potrebbe decidere di concederli anche **ad personam** (non è necessaria l'attribuzione alla generalità dei dipendenti o a categorie omogenee, né che essa avvenga in occasione di festività o ricorrenze) sempreché gli stessi non siano erogati in sostituzione dei premi di risultato. Il lavoratore, quindi, non deve fare nulla, non è tenuto a presentare alcuna domanda alla propria azienda e non deve sottostare ad alcun limite di reddito per poter accedere ai buoni benzina. I datori di lavoro, imprese o lavoratori autonomi, possono distribuire i buoni entro il 12 gennaio 2024 (principio di cassa allargato) e i dipendenti potranno utilizzarli anche successivamente poiché il benefit si considera percepito dal dipendente, ed assume rilevanza reddituale, nel momento in cui entra nella disponibilità del lavoratore.

Trattamento fiscale e previdenziale

In tema di fringe benefits, la disciplina fiscale prevede la tassazione dell'intera somma corrisposta nell'anno (e non della sola quota eccedente) quando il valore dei beni o servizi è superiore al limite fissato normativamente, in ossequio al principio generale della **omnicomprensività** del reddito da lavoro dipendente che risulta costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, in relazione al rapporto di lavoro, anche sotto forma di erogazioni liberali. In particolare, la verifica del superamento del limite di esenzione si effettua in capo al percettore del reddito e il datore di lavoro deve necessariamente tener conto non solo del valore di tutti i benefits riconosciuti al lavoratore ma anche del controvalore di quelli eventualmente ceduti da precedenti datori di lavoro. A tal fine, il lavoratore è tenuto a comunicare le predette somme al datore di lavoro che effettua il conguaglio. Per conoscere in dettaglio le regole da applicare alla tassazione e al conguaglio della nuova misura prevista per il 2023 è necessario attendere i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate, come in occasione del precedente

bonus benzina (circolare n. 27/E del 14 luglio 2022 e circolare n. 35/E del 4 novembre 2022). Si sottolinea, in particolare, l'orientamento adottato nella circolare n. 27/E/2022 con cui l'Agenzia delle Entrate definisce "ulteriore agevolazione" il bonus benzina rispetto al limite generale previsto per i fringe benefits, distinguendo le soglie fissate dalle diverse discipline. Pertanto, anche per l'anno d'imposta 2023 i lavoratori dipendenti potranno beneficiare dell'esenzione sul valore del buono benzina, nel limite di 200 euro in aggiunta all'esenzione per gli altri beni e servizi (compresi eventuali ulteriori buoni benzina) entro la soglia ordinariamente fissata a 258,23 euro per l'intero periodo d'imposta. Sotto l'aspetto contributivo, si richiama l'attenzione alle indicazioni fornite dall'INPS con Messaggio del 22 dicembre 2022, n. 4616, per gestire il conguaglio previdenziale con riferimento alle somme erogate ai lavoratori dipendenti a titolo di fringe benefits o a titolo di buoni. Anche in questo caso, il superamento delle rispettive soglie di esenzione comporta l'assoggettamento a **contribuzione previdenziale dell'intero importo** corrisposto. Tuttavia, qualora si verifichi il superamento del limite previsto, il datore di lavoro, in sede di conguaglio, procede al versamento dei contributi solo sul valore dei fringe benefits e del bonus carburante dal medesimo erogato, senza considerare quelli eventualmente ceduti da precedenti datori di lavoro, diversamente da quanto previsto per il conguaglio fiscale. Infine, in merito alla deducibilità dei buoni in commento, si ricorda che il costo di acquisto degli stessi è integralmente deducibile dal reddito d'impresa, ai sensi dell'articolo 95 del TUIR, sempreché l'erogazione di tali buoni sia riconducibile al rapporto di lavoro e, per tale motivo, il relativo costo possa qualificarsi come inerente.

NOVITA' BILANCIO 2022

Il decreto Milleproroghe 2023 (D.L. n. 198/2022) permette la sterilizzazione anche delle perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2022. La facoltà prevista dal decreto Liquidità, in forza della quale si sospendevano i meccanismi di riduzione obbligatoria del capitale sociale e di scioglimento delle società di capitali in caso di perdite, viene infatti estesa anche alle perdite emerse nell'esercizio sociale in corso al 31 dicembre 2022 (anno 2022 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

L'articolo 3, comma 9 del dl 198/2022 (Milleproroghe) pubblicato sulla GU n. 303 del 29/12/2022, sterilizza anche le perdite 2022. Le perdite realizzate nell'esercizio 2022 dalle società di capitali potranno essere sospese, in sede di approvazione del bilancio, e quindi non ripianate nei termini ordinari previsti per le spa dagli articoli 2446, secondo e terzo comma, 2447, e per le Srl dagli articoli 2482-bis, quarto, quinto e sesto comma, e 2482-ter del codice civile. Il ripianamento potrà essere effettuato entro l'assemblea che approverà il bilancio d'esercizio relativo all'anno 2027.

Sospensione degli ammortamenti

L'art. 3 del Decreto Milleproroghe prevede la possibilità, per i soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile, di non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali anche per gli esercizi in corso al 31.12.2023. Qualora una società decidesse di usufruire della sospensione degli ammortamenti deve obbligatoriamente:

- destinare a una riserva patrimoniale indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata. In caso di incapienza degli utili, la riserva è da integrare con riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili o, in mancanza di queste, con gli utili futuri;
- in Nota integrativa dare conto delle ragioni della deroga e indicare gli ammortamenti non contabilizzati ne conto economico con relativi effetti;

Con riferimento ai riflessi fiscali, la deducibilità della quota di ammortamento è ammessa sia ai fini IRES che ai fini IRAP, a prescindere dall'imputazione a conto economico. Di conseguenza, si genererà un disallineamento tra i valori civili e fiscali dei beni che comporterà l'iscrizione di un fondo per imposte differite.