



FONDAZIONE CENTRO STUDI UNGDCEC

LABIRINTO LIVE

Speciale Legge di Bilancio 2023

Raccolta normativa

Gennaio 2023

Labirinto Live

SPECIALE LEGGE DI BILANCIO 2023

Diretta Live Web gratuita dalle 10:30 alle 17:30

12
GENNAIO
2023



SESSIONE MATTUTINA 10:30-13:30

REDDITO PERSONE FISICHE ED AUTONOMI:

- nuovo regime forfetario ampliato (Art.1 c.54)
- flat tax incrementale (Art.1 c.55-57)
- presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite iva (Art.1 c.148-150)

EDILIZIA, SUPERBONUS E BONUS EDILIZI:

- superbonus al 110% o al 90% per condomini e villette (Art.1 c.894 e 895)
- novità in tema di cessione dei crediti d'imposta ("DL Aiuti-quater art.1 e 9)
- novità inerenti il bonus mobili (Art.1 c.277)
- agevolazioni per acquisto prima casa e case in classe A e B (Art.1 c.74, 75, 76)
- possibilità di modificare il tasso dei mutui da variabile a fisso (Art.1 c.322)

CRIPTO ATTIVITÀ:

- tassazione delle criptovalute (Art.1 c.126)
- valutazione delle cripto-attività (Art.1 c.126-132)
- rideterminazione del valore delle cripto-attività (Art.1 c.133-137)
- regolarizzazione delle cripto-attività (Art.1 c.138-143)
- imposta di bollo sulle cripto-attività (Art.1 c.144-147)

REDDITO D'IMPRESA:

- assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci e trasformazione in società semplice (Art.1 c.100-105)
- estromissione dei beni d'impresa individuale (Art.1 c.106)
- rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni (Art.1 c.107-109)

INVESTIMENTI E INTERNAZIONALIZZAZIONE:

- novità in tema di investimenti 4.0 e nuova Sabatini (Art.1 c.414-415 e 423)
- vendita su piattaforme digitali (Art.1 c.151)
- stretta sulla deducibilità dei costi black-list (Art.1 c.84-86)
- affrancamento utili fonte estera (Art.1 c.87-95)
- stabile organizzazione modifiche (Art.1 c.255)

SESSIONE POMERIDIANA 14:30-17:30

BILANCIO 2023:

- bilanci 2023: estensione del principio di derivazione rafforzata (Art.1 c.273-275)
- ammortamento dei beni strumentali all'attività (Art.1 c.65-69)
- proroga della facoltà di sospensione degli ammortamenti (DL Milleproroghe art.3 c.8)
- rinvio obblighi di copertura delle perdite (DL Milleproroghe art.3 c.9)
- nuovi limiti al regime do contabilità semplificata (Art.1 c.276)

CREDITI D'IMPOSTA ENERGIA:

- credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale (art.1 c.2-9)

PAGE FISCALE:

A. LIQUIDAZIONE IMPOSTE

- definizione agevolata avvisi bonari da controllo automatizzato (Art.1 c.153-159)
- regolarizzazione irregolarità formali (Art.1 c.166-173)
- ravvedimento speciale (Art.1 c.174-178)

B. ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO

- definizione agevolata atti dell'accertamento (Art.1 c.179-185)
- definizione agevolata delle controversie tributarie (Art.1 c.186-205)
- conciliazione agevolata delle liti tributarie (Art.1 c.206-212)
- rinuncia agevolata alla causa in cassazione (Art.1 c.213-218)

C. RISCOSSIONE

- regolarizzazione omessi versamenti (Art.1 c.219-221)
- rottamazione cartelle (Art.1 c.231-252)
- stralcio mini-cartelle (Art.1 c.222-230)

LAVORO E POLITICHE SOCIALI:

- detassazione dei premi produttività (Art.1 c.63)
- incentivi alle assunzioni (Art.1 c.281)

Presentazione e conduzione:

Dott. Matteo De Lise - Presidente UNGDCEC, Dottore Commercialista in Napoli

Dott. Francesco Puccio - Presidente Fondazione Centro Studi UNGDCEC, Dottore Commercialista in Lecco

Interverranno:

Dott. Francesco Avella - LL.M., Dottore Commercialista in Milano

Dott. Alberto Maria Camilotti - Presidente SAF Triveneto, Dottore Commercialista in Udine

Prof.ssa Paola Coppola - Professore Ordinario Diritto Tributario Università degli Studi di Napoli Federico II

Dott. Massimiliano Dell'Unto - Membro Cda Fondazione Centro Studi UNGDCEC, Dottore Commercialista in Pisa

Dott. Giancarlo Falco - Membro Cda Fondazione Centro Studi UNGDCEC, Dottore Commercialista in Napoli

Dott. Carmelo Mantineo - Membro Cda Fondazione Centro Studi UNGDCEC, Dottore Commercialista in Messina

Prof. Pierluigi Marchini - Professore Ordinario Scienze economiche e aziendali Università degli Studi di Parma, Dottore Commercialista in Parma

Dott. Pasquale Murgo Dottore Commercialista in Bologna

Dott. Francesco Savio - Membro Giunta Nazionale UNGDCEC, Dottore Commercialista in Padova

Dott. Emanuele Serina - Membro Giunta Nazionale UNGDCEC, Dottore Commercialista in Milano

Dott. Salvatore Regalbuto - Consigliere Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili, Dottore Commercialista in Torino

Dott.ssa Deborah Righetti - Membro Cda Fondazione Centro Studi UNGDCEC, Dottore Commercialista in Modena

Dott. Sebastiano Zanette - Membro Cda Fondazione Centro Studi UNGDCEC, Dottore Commercialista in Treviso

Dott. Enrico Zanetti - Consigliere del Ministro dell'Economia e delle Finanze

Nel corso della giornata interverrà da remoto **Maurizio Leo** Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Iscrizione gratuita
<https://fisco2023.eventbrite.it>

Durante la giornata sarà possibile inviare domande all'indirizzo "labirintolive@centrostudiungdcec.it". Le risposte ai quesiti saranno fornite dalle Commissioni Nazionali di Studio UNGDCEC "Imposte dirette" (presieduta da Claudio Turi), "IVA e Imposte indirette" (presieduta da Simone De Giosa), "Accertamento e Contenzioso" (presieduta da Stefania Serina), "Processo Tributario" (presieduta da Cristiana Ciabatti).

<https://fisco2023.eventbrite.it>

Labirinto Live

SPECIALE LEGGE DI BILANCIO 2023

(Raccolta del testo di Legge e del dossier pubblicato dai Servizi e dagli Uffici del Senato della Repubblica e della Camera dei deputati)

REDDITO PERSONE FISICHE ED AUTONOMI:

- [nuovo regime forfetario ampliato](#) (Art.1 c.54) 4
- [flat tax incrementale](#) (Art.1 c.55-57) 6
- [presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite iva](#) (Art.1 c.148-150) 8

EDILIZIA, SUPERBONUS E BONUS EDILIZI:

- [superbonus al 110% o al 90% per condomini e villette](#) (Art.1 c.894 e 895) 11
- [novità inerenti il bonus mobili](#) (Art.1 c.277) 15
- [agevolazioni per acquisto prima casa e case in classe A e B](#) (Art.1 c.74, 75, 76) 16
- [possibilità di modificare il tasso dei mutui da variabile a fisso](#) (Art.1 c.322) 20

CRIPTO ATTIVITÀ:

- [tassazione delle criptovalute](#) (Art.1c.126) 22
- [valutazione delle cripto-attività](#) (Art.1 c.126-132) 22
- [rideterminazione del valore delle cripto-attività](#) (.1 Art.c.133-137) 22
- [regolarizzazione delle cripto-attività](#) (art.1 c.138-143) 22
- [imposta di bollo sulle cripto-attività](#) (art.1 c.144-147) 22

REDDITO D'IMPRESA:

- [assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci e trasformazione in società semplice](#) (Art.1 c.100-105) 39
- [estromissione dei beni d'impresa individuale](#) (Art.1 c.106) 43
- [rideterminazione del valore di terreni e partecipazioni](#) (Art.1 c.107-109) 44

INVESTIMENTI E INTERNAZIONALIZZAZIONE:

- [novità in tema di investimenti 4.0 e nuova Sabatini](#) (Art.1 c.414-415 e 423) 47
- [vendita su piattaforme digitali](#) (Art.1 c.151) 50
- [stretta sulla deducibilità dei costi black-list](#) (Art.1 c.84-86) 52
- [affrancamento utili fonte estera](#) (Art.1 c.87-95) 57
- [stabile organizzazione modifiche](#) (Art.1 c.255) 63

BILANCIO 2023:

- [bilanci 2023: estensione del principio di derivazione rafforzata](#) (Art.1 c.273-275) 67

• ammortamento dei beni strumentali all'attività (Art.1 c.65-69)	68
- nuovi limiti al regime do contabilità semplificata (Art.1 c.276)	71
CREDITI D'IMPOSTA ENERGIA:	
- credito d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale (art.1 c.2-9)	72
<u>PACE FISCALE:</u>	
A. LIQUIDAZIONE IMPOSTE	
- definizione agevolata avvisi bonari da controllo automatizzato (Art.1 c.153-159)	82
- regolarizzazione irregolarità formali (Art.1 c.166-173)	88
- ravvedimento speciale (Art.1 c.174-178)	90
B. ACCERTAMENTO E CONTENZIOSO	
- definizione agevolata atti dell'accertamento (Art.1 c.179-185)	94
- definizione agevolata delle controversie tributarie (Art.1 c.186-205)	100
- conciliazione agevolata delle liti tributarie (Art.1 c.206-212)	109
- rinuncia agevolata alla causa in cassazione (Art.1 c.213-218)	112
C. RISCOSSIONE	
- regolarizzazione omessi versamenti (Art.1 c.219-221)	114
- stralcio mini-cartelle (Art.1 c.222-230)	117
- rottamazione cartelle (Art.1 c.231-252)	122
<u>LAVORO E POLITICHE SOCIALI:</u>	
- detassazione dei premi produttività (Art.1 c.63)	137
- incentivi alle assunzioni (Art.1 c.281)	138

NUOVO REGIME FORFETARIO AMPLIATO

54. All'articolo 1 della legge 23 dicembre 2014, n. 190, in materia di regime forfetario per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 54, lettera a), le parole: «euro 65.000» sono sostituite dalle seguenti: « euro 85.000 »;

b) al comma 71 sono aggiunti, in fine, i seguenti periodi: «Il regime forfetario cessa di avere applicazione dall'anno stesso in cui i ricavi o i compensi percepiti sono superiori a 100.000 euro. In tale ultimo caso è dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite ».

Il **comma 54** innalza a **85 mila euro**, la soglia di ricavi e compensi che consente di applicare un'**imposta forfettaria del 15 per cento** sostitutiva di quelle ordinariamente previste. La disposizione prevede inoltre che tale agevolazione **cessa immediatamente di avere applicazione per coloro che avranno maturato compensi o ricavi superiori ai 100 mila euro**, senza aspettare l'anno fiscale seguente.

La norma, **lettera a)**, modifica il comma 54, dell'articolo 1, della legge di stabilità 2015 (legge 23 dicembre 2014, n. 190), che istituisce per gli esercenti attività d'impresa e arti e professioni un regime forfetario di determinazione del reddito da assoggettare a un'unica imposta sostitutiva di quelle dovute con **aliquota al 15 per cento**. La lettera a) del comma 54, della legge sopra richiamata, come modificata, **porta a 85.000 euro** (rispetto al precedente limite previsto a 65.000 euro) **il limite** dei ricavi conseguiti o compensi percepiti nell'anno precedente per accedere al regime forfetario agevolato.

Si ricorda che conformemente a quanto stabilito dalla legge di delega fiscale 11 marzo 2014, n. 23, il cui articolo 11, comma 1, prevede l'introduzione di regimi semplificati per i contribuenti di minori dimensioni, nonché, per i contribuenti di dimensioni minime, che prevedano il pagamento forfetario di un'unica imposta in sostituzione di quelle dovute, i commi da 54 a 89 della legge di stabilità 2015 hanno introdotto un **nuovo regime forfetario**, destinato agli **operatori economici di ridotte dimensioni** che assicura rilevanti **semplificazioni ai fini IVA e ai fini contabili**, e consente, altresì, la **determinazione forfettaria del reddito** da assoggettare a un'**unica imposta** in sostituzione di quelle ordinariamente previste. La disciplina del **regime forfetario** è riservata alle persone fisiche titolari di redditi d'impresa o di lavoro autonomo che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65mila euro e hanno sostenuto spese per un importo complessivo non superiore a 20.000 euro lordi per lavoro accessorio, lavoro dipendente e compensi a collaboratori. In estrema sintesi, l'accesso a tale regime comporta i seguenti sconti fiscali:

- determinazione agevolata del reddito imponibile mediante l'applicazione, ai ricavi conseguiti o compensi percepiti, di un coefficiente di redditività stabilito *ex lege*, con deduzione dei contributi previdenziali obbligatori, compresi quelli corrisposti per conto dei collaboratori dell'impresa familiare fiscalmente a carico;
- applicazione al reddito imponibile di **un'unica imposta, nella misura del 15%**, sostitutiva di quelle ordinariamente previste (imposte sui redditi, addizionali regionale e comunale, Irap). Per una ricognizione completa della disciplina del regime forfetario si rinvia alla consultazione delle schede [Nuovo regime forfetario agevolato](#) presenti sul sito dell'Agenzia delle entrate.

La **lettera b)** modifica il comma 71 disponendo che **chi avrà compensi o ricavi superiori ai 100 mila uscirà immediatamente** dal forfettario, senza aspettare l'anno fiscale seguente. Conseguentemente sarà dovuta l'imposta sul valore aggiunto **a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite.**

Chi invece supererà la nuova soglia degli 85 mila, restando sotto ai 100 mila, uscirà dal regime forfettario a partire dall'anno successivo come già previsto dalla legislazione vigente.

FLAT TAX INCREMENTALE

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.

I commi da 55 a 57 introducono, a determinate condizioni e limitatamente all'anno 2023, per le persone fisiche titolari di reddito d'impresa e/o di lavoro autonomo che non applicano il regime forfetario, **una tassa piatta al 15 per cento** da applicare alla **parte degli aumenti di reddito** calcolata rispetto ai redditi registrati nei tre anni precedenti. La norma precisa altresì 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**.

La norma stabilisce che ai lavoratori autonomi con redditi fino a 40 mila euro che non aderiscono al regime forfetario, si applicherà una tassa piatta del 15 per cento sulle variazioni di reddito (**superiori al 5 per cento**) calcolate come differenza tra il maggior reddito prodotto nell'anno 2023 rispetto al più elevato dei redditi dichiarato nel triennio precedente.

Si segnala che in tema di regime forfetario l'articolo 12 del disegno di legge in esame introduce rilevanti modifiche alla disciplina dell'istituto agevolativo. Si rimanda alla scheda dell'articolo citato per ulteriori dettagli.

In particolare la disposizione, **al comma 55**, prevede per il solo anno 2023 che i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni di reddito vigenti (previste 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. Tale imposta viene calcolata con un'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.

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 all'imposta sostitutiva** introdotta al comma 55.

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 si sarebbe determinata **non applicando le disposizioni dei commi 55 e 56**.

PRESIDIO PREVENTIVO CONNESSO ALL'ATTRIBUZIONE E ALL'OPERATIVITÀ DELLE PARTITE IVA

148. All'articolo 35 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, in materia di dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione attività, dopo il comma 15-*bis* sono inseriti i seguenti:

« 15-*bis.1.* Ai fini del rafforzamento del presidio di cui al comma 15-*bis*, l'Agenzia delle entrate effettua specifiche analisi del rischio connesso al rilascio di nuove partite IVA, all'esito delle quali l'ufficio dell'Agenzia delle entrate invita il contribuente a comparire di persona presso il medesimo ufficio, ai sensi dell'articolo 32 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per esibire la documentazione di cui agli articoli 14 e 19 del medesimo decreto del Presidente della Repubblica, ove obbligatoria, per consentire in ogni caso la verifica dell'effettivo esercizio dell'attività di cui agli articoli 4 e 5 del presente decreto 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.

15-*bis.2.* 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 dal medesimo soggetto, come imprenditore individuale, lavoratore autonomo o rappresentante legale di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica, costituiti 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. In caso di eventuali violazioni fiscali commesse antecedentemente 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 ».

149. All'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, concernente violazioni in materia di imposte dirette e di imposta sul valore aggiunto, dopo il comma 7-*ter* è aggiunto il seguente:

« 7-*quater.* Il contribuente destinatario del provvedimento emesso ai sensi dell'articolo 35, commi 15-*bis* e 15-*bis.1*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, è soggetto alla sanzione amministrativa di euro 3.000, irrogata contestualmente al provvedimento che dispone la cessazione della partita IVA. Non si applica l'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 ».

150. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabiliti criteri, modalità e termini per l'attuazione, anche progressiva, delle disposizioni di cui al comma 148.

Le disposizioni in esame, modificate nel corso dell'esame alla Camera dei deputati, **rafforzano l'attività di presidio preventivo** connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA. In particolare, la norma riconosce all'**Agenzia delle entrate la possibilità** di effettuare **specifiche analisi del rischio anche attraverso l'esibizione di documentazione** tramite cui sia possibile la verifica dell'effettivo esercizio dell'attività. Vengono altresì specificate le modalità con le quali, successivamente al provvedimento di cessazione, la **partita IVA può essere nuovamente richiesta nonché il regime sanzionatorio applicabile.**

La disposizione in esame introduce nuove misure a quelle già previste per l'esercizio del presidio preventivo connesso all'attribuzione e all'operatività delle partite IVA disposte dall'articolo 35, comma 15-*bis*, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Si ricorda che il citato comma 15-*bis* prevede che l'attribuzione del numero di partita IVA determina l'esecuzione di riscontri automatizzati per la individuazione di elementi di rischio connessi al rilascio dello stesso nonché l'eventuale effettuazione di accessi nel luogo di esercizio dell'attività, avvalendosi dei poteri previsti dal medesimo decreto. Gli Uffici verificano che i dati forniti da soggetti per la loro identificazione ai fini dell'IVA, siano completi ed esatti. In caso di esito negativo, l'Ufficio emana provvedimento di cessazione della partita IVA e provvede all'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie.

Il **comma 148** in esame introduce due nuovi commi 15-*bis*.1. e 15-*bis*.2 al sopra richiamato articolo 35.

Nello specifico, 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 decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600, 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.**

Il comma **15-*bis*.2.** chiarisce 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** 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.**

In caso di eventuali violazioni fiscali commesse antecedentemente 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.

Il **comma 149** introduce un nuovo comma *7-quater*. all'articolo 11 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in materia di 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.

Nel **corso dell'esame alla Camera dei deputati** è stato soppresso l'inciso che estendeva la sanzione anche agli intermediari che trasmettono, per conto del contribuente la dichiarazione. Non si applica l'articolo 12 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472 in materia di concorso di violazioni e continuazione.

Il **comma 150** 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.

SUPERBONUS AL 110% O AL 90% PER CONDOMINI E VILLETTE

894. Le disposizioni dell'articolo 9, comma 1, lettera a), numero 1), del decreto- legge 18 novembre 2022, n. 176, non si applicano:

a) agli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini per i quali, alla data del 25 novembre 2022, risulta presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del decreto-legge 19 maggio 2020, n.34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77;

b) agli interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in data antecedente alla data di entrata in vigore del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condomini non vi abbiano provveduto, dal condomino che ha presieduto l'assemblea, e a condizione che per tali interventi, alla data del 31 dicembre 2022, risulti presentata la CILA, ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del citato decreto- legge n. 34 del 2020;

c) agli interventi effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in una data compresa tra quella di entrata in vigore del decreto-legge 18 novembre 2022, n. 176, e il 24 novembre 2022, sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà rilasciata ai sensi dell'articolo 47 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n.445, dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condomini non vi abbiano provveduto, dal condomino che ha presieduto l'assemblea, e a condizione che per tali interventi, alla data del 25 novembre 2022, risulti presentata la CILA, ai sensi dell'articolo 119, comma 13-ter, del citato decreto-legge n. 34 del 2020;

d) agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, per i quali alla data del 31 dicembre 2022 risulta presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

895. Gli oneri derivanti dal comma 894 sono pari a 600.000 euro per l'anno 2023, a 61,3 milioni di euro per l'anno 2024 e a 59,1 milioni di euro per ciascuno degli anni 2025, 2026 e 2027. Il comma 894 e il presente comma entrano in vigore il giorno stesso della pubblicazione della presente legge nella *Gazzetta Ufficiale*.

Il comma 894, introdotto alla Camera, individua una serie di interventi rientranti nella disciplina del Superbonus a cui, a determinate condizioni, non viene applicata la diminuzione dal 110 al 90 per cento della detrazione prevista a partire dal 2023.

Il comma 894 conferma l'applicazione della detrazione fiscale nella misura del 110 per cento (piuttosto che al 90 per cento) anche nel 2023 per alcuni specifici interventi in presenza di determinati requisiti temporali. A tale proposito si ricorda che l'articolo 9 comma 1, lettera a), numero 1), del decreto- legge 18 novembre 2022, n. 176, diminuisce la detrazione prevista dal superbonus portandola al 90 per cento per le spese sostenute nell'anno 2023, indicando conseguentemente nel termine del 31 dicembre 2022 (rispetto al previgente termine del 31 dicembre 2023) il limite per avvalersi dell'agevolazione nella misura del 110 per cento.

L'articolo [119 del decreto legge n.34 del 2020](#) (cd. decreto Rilancio) introduce una **detrazione pari al 110% delle spese** relative a specifici interventi di **efficienza energetica** (anche attraverso interventi di demolizione e ricostruzione) e di **misure antisismiche sugli edifici** (anche per la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo a fini antisismici). La detrazione è ripartita dagli aventi diritto in **5 quote annuali** di pari importo e in **quattro quote annuali di pari importo per la parte di spesa sostenuta dal 1° gennaio 2022**.

Secondo i dati presentati dall'Enea nel suo [Rapporto sul Superbonus 110%, al 31 ottobre 2022](#), erano in corso 326.819 interventi edilizi incentivati, per circa 55 miliardi di investimenti ammessi a detrazione che porteranno a detrazioni per **60,5 miliardi di euro**. Sono 40.552 i lavori condominiali avviati (67,8% già ultimati), che rappresentano il 43,8% del totale degli investimenti, mentre i lavori negli edifici unifamiliari e nelle unità immobiliari funzionalmente indipendenti sono rispettivamente 191.031 (69,4 già realizzati che rappresentano il 39,4% del totale investimenti) e 95.230 (75,6% realizzati che rappresentano il 16,8% degli investimenti). La regione con più lavori avviati è la Lombardia (50.161 edifici per un totale di oltre 9,2 miliardi di euro di investimenti ammessi a detrazione), seguita dal Veneto (40.095 interventi e 5,3 miliardi di euro d'investimenti) e dal Lazio (28.230 interventi già avviati e 5 miliardi di euro di investimenti).

La detrazione può essere chiesta per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente sostenute **dal 1° luglio 2020 fino al 30 giugno 2022** (nuovo termine introdotto dal comma 66 della [legge di bilancio 2021](#)) per interventi effettuati sulle **parti comuni di edifici condominiali su unità immobiliari funzionalmente indipendenti e con uno o più accessi autonomi dall'esterno, site all'interno di edifici plurifamiliari, nonché** sulle singole unità immobiliari (fino ad un massimo di due). Il medesimo comma 66 chiarisce che un'unità immobiliare può ritenersi funzionalmente indipendente qualora sia dotata di almeno tre delle seguenti installazioni o manufatti di proprietà esclusiva: impianti per l'approvvigionamento idrico; impianti per il gas; impianti per l'energia elettrica; impianto di climatizzazione invernale.

Il comma 28 della legge di bilancio 2022 ha ulteriormente modificando la disciplina, introducendo una serie di proroghe della misura con scadenze differenziate in base al soggetto beneficiario. In sintesi per gli interventi effettuati:

- dai condomini,

- dalle persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arte o professione, con riferimento agli interventi su edifici composti da due a quattro unità immobiliari distintamente accatastate, anche se posseduti da un unico proprietario o in comproprietà da più persone fisiche, compresi quelli effettuati dalle persone fisiche sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio,

- dalle organizzazioni non lucrative di utilità sociale, dalle organizzazioni di volontariato e le associazioni di promozione sociale iscritte negli appositi registri

il beneficio, da ripartire in quattro quote annuali di pari importo, spetta ancora nella misura del 110% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2023 (termine su cui interviene la norma in commento), nella misura ridotta al 70% per le spese sostenute nel 2024 e in quella ulteriormente ridotta al 65% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2025. Tale beneficio si applica anche agli interventi effettuati su edifici oggetto di demolizione e ricostruzione;

- da persone fisiche sugli edifici unifamiliari, la detrazione del 110% spetta anche per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2022 (termine su cui incide la disposizione in commento) a condizione che al 30 settembre (termine prorogato da ultimo dall'articolo 14 del decreto legge n. 50) siano stati effettuati lavori per almeno il 30% dell'intervento complessivo. Il conteggio del 30 per cento va riferito all'intervento nel suo complesso, comprensivo anche dei lavori non agevolati al

110 per cento;

-dagli Iacp su immobili, di proprietà o gestiti per conto dei comuni, adibiti a edilizia residenziale pubblica, ovvero dalle cooperative di abitazione a proprietà indivisa su immobili assegnati in godimento ai propri soci, la detrazione è confermata al 110% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2023, purché, al 30 giugno 2023, siano stati eseguiti lavori per almeno il 60% dell'intervento complessivo.

Per gli interventi effettuati nei comuni dei territori colpiti da eventi sismici dal 1° aprile 2009, laddove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, la detrazione spetta comunque nella misura del 110% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2025.

A queste tipologie di spese, dette trainanti, si aggiungono altri interventi, a condizione però che siano eseguiti congiuntamente (trainati) ad almeno un intervento trainante. Rientrano in questa categoria: interventi di efficientamento energetico, installazione di impianti solari fotovoltaici, infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici nonché interventi di eliminazione delle barriere architettoniche. La legge di bilancio 2022 chiarisce che le sopra citate proroghe introdotte per le spese sostenute in interventi trainanti si applicano anche per la realizzazione dei richiamati interventi trainati.

Per quanto riguarda i beneficiari, possono accedere al superbonus le persone fisiche che possiedono o detengono l'immobile (per esempio proprietari, nudi proprietari, usufruttuari, affittuari e loro familiari), i condomini, gli Istituti autonomi case popolari (Iacp), le cooperative di abitazione a proprietà indivisa, le Onlus e le associazioni e **società sportive dilettantistiche registrate**, queste ultime per i soli lavori dedicati agli spogliatoi.

Per una panoramica dettagliata della disciplina del superbonus si rinvia alla lettura del dossier: [Il superbonus edilizia al 110 per cento - aggiornamento al decreto-legge 9 agosto 2022, n. 115](#) realizzato dal Servizio Studi della Camera dei deputati.

In particolare, tale riduzione non si applica:

♣ agli interventi **diversi da quelli effettuati dai condomini** per i quali, **alla data del 25 novembre**, risulta effettuata, la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA);

♣ agli interventi effettuati dai **condomini per i quali la delibera assembleare** che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta **adottata in data antecedente** alla data di entrata in vigore del sopra citato decreto-legge (**ovvero in data 18 novembre 2022**), sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui, ai sensi dell'articolo 1129 del codice civile, non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore e i condòmini non vi abbiano provveduto, dal condòmino che ha presieduto l'assemblea, e a condizione che per tali interventi, **alla data del 31 dicembre 2022, risulti effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA)**;

♣ agli interventi effettuati **dai condomini per i quali la delibera assembleare** che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta **adottata in una data compresa** fra quella di entrata in vigore del richiamato decreto-legge (**ovvero in data 18 novembre 2022**) e **quella del 24 novembre 2022**, sempre che tale data sia attestata, con apposita dichiarazione sostitutiva dell'atto di notorietà (rilasciata ai sensi dell'articolo 47 del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445) dall'amministratore del condominio ovvero, nel caso in cui non vi sia l'obbligo di nominare l'amministratore (articolo 1129 del codice civile), e i condòmini non vi abbiano provveduto, dal condòmino che ha presieduto l'assemblea, e a condizione che per tali interventi, **alla data dei 25 novembre 2022, risulti effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA)**;

♣ agli interventi comportanti la **demolizione e la ricostruzione degli edifici per i quali alla data del 31 dicembre 2022 risulta presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo**.

Si ricorda che il comma 2 dell'articolo 9 del decreto-legge n. 176 del 2022, prevedeva una deroga alla riduzione al 90% dell'incentivo fiscale in oggetto per gli interventi per i quali, alla data del 25 novembre 2022, risultasse effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) e, in caso di interventi su edifici condominiali, all'ulteriore condizione che la delibera assembleare che abbia approvato l'esecuzione dei lavori risulti adottata in data antecedente al 25 novembre 2022 e con riferimento agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici, per i quali alla medesima data del 25 novembre 2022, risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo. Tale disposizione è stata soppressa nel corso dell'esame al Senato della Repubblica.

Il comma 895 stabilisce la copertura finanziaria degli oneri derivanti dall'applicazione della misura, che sono pari a 600.000 euro nell'anno 2023, a 61,3 milioni di euro nell'anno 2024, a 59,1 milioni di euro per ciascuno degli anni 2025, 2026 e 2027.

Viene stabilito, altresì, che le disposizioni di cui ai commi in esame entrano in vigore il giorno stesso della loro pubblicazione nella *Gazzetta Ufficiale* della Repubblica italiana.

NOVITÀ INERENTI IL BONUS MOBILI

277. All'articolo 16, comma 2, secondo periodo, del decreto-legge 4 giugno 2013, n.63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90, in materia di detrazioni fiscali collegate agli interventi di ristrutturazione edilizia, le parole: « e a 5.000 euro per gli anni 2023 e 2024 » sono sostituite dalle seguenti: « , a 8.000 euro per l'anno 2023 e a 5.000 euro per l'anno 2024 ».

Il comma 277 incrementa l'importo per il 2023 della detrazione prevista per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici.

La **lettera b), numero 2**, del comma 37 della legge di bilancio 2022 sostituisce integralmente il comma 2 dell'articolo 16 del decreto legge 4 giugno 2013, n. 63, che disciplina le norme che definiscono la **detrazione Irpef prevista per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici** destinati ad arredare un **immobile oggetto di ristrutturazione**. In particolare, la disposizione prevede che ai contribuenti che fruiscono della detrazione prevista per gli interventi di **ristrutturazione edilizia** (elencati all'articolo 16-*bis* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917) è altresì riconosciuta una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare, per le ulteriori spese documentate sostenute negli anni **2022, 2023 e 2024** per l'acquisto di **mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla classe A per i forni, E per le lavatrici, le lavasciugatrici e le lavastoviglie, F per i frigoriferi e i congelatori, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica**, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. La detrazione richiamata, da ripartire tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo, spetta nella misura del **50 per cento delle spese sostenute ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 10.000 euro per l'anno 2022 ed a 5.000 euro per gli anni 2023 e 2024** (rispetto al precedente limite di 16.000 euro).

La detrazione spetta a condizione che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano iniziati a partire dal 1° gennaio dell'anno precedente a quello dell'acquisto. Qualora gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano effettuati nell'anno precedente a quello dell'acquisto, ovvero siano iniziati nell'anno precedente a quello dell'acquisto e proseguiti in detto anno, il limite di spesa è considerato al netto delle spese sostenute nell'anno precedente per le quali si è fruito della detrazione.

La norma in esame **incrementa a 8.000 euro per l'anno 2023** la misura della detrazione (lasciando a 5.000 euro l'importo previsto per l'anno 2024).

AGEVOLAZIONI PER ACQUISTO PRIMA CASA E CASE IN CLASSE A E B

74. All'articolo 64 del decreto-legge 25 maggio 2021, n. 73, convertito, con modificazioni, dalla legge 23 luglio 2021, n. 106, concernente misure per l'acquisto della casa di abitazione, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 1, le parole: « fino al 31 dicembre 2022 » sono sostituite dalle seguenti: « fino al 31 dicembre 2023 »;

b) al comma 3, le parole: « 31 dicembre 2022 », ovunque ricorrono, sono sostituite dalle seguenti: « 31 marzo 2023 »;

c) al comma 9, le parole: « il 31 dicembre 2022 » sono sostituite dalle seguenti: « il 31 dicembre 2023 ».

75. Al Fondo di garanzia per la prima casa, di cui all'articolo 1, comma 48, lettera c), della legge 27 dicembre 2013, n. 147, sono assegnati ulteriori 430 milioni di euro per l'anno 2023, derivanti dalla disposizione di cui al comma 74, lettera b), del presente articolo.

76. Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, il 50 per cento 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 detrazione di cui al primo periodo è pari al 50 per cento 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.

La disposizione, al **comma 74, proroga al 2023** le misure previste per **agevolare l'acquisto della prima casa** di abitazione a favore dei **giovani che non abbiano compiuto 36 anni di età** con riguardo all'operatività del Fondo di solidarietà per la sospensione dei mutui relativi all'acquisto della prima casa, al Fondo di garanzia per la prima casa e alle speciali agevolazioni in materia di imposte indirette. Il **comma 75** dispone il **rifinanziamento del Fondo di garanzia per la prima casa** per l'anno **2023** con l'assegnazione di ulteriori **430 milioni** di euro.

In particolare, il **comma 74** apporta modificazioni all'articolo 64 del [decreto-legge n. 73 del 2021](#), convertito con modificazioni dalla legge n. 106 del 2021. Nello specifico, la disposizione di cui alla **lettera a)** **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** di cui all'articolo 2, commi da 475 a 480, della [legge n. 244 del 2007](#).

Per tali misure, introdotte dall'articolo 54, comma 1, del [decreto-legge n. 18 del 2020](#) (c.d. "Cura Italia"), convertito in legge n. 27 del 2020, 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.

La **lettera b)**, a fronte del protrarsi e dell'aggravarsi dell'emergenza socio- economica, **interviene sulla disciplina del Fondo di garanzia per la prima casa** (di cui all'articolo 1, comma 48, lettera c), della [legge n. 147 del 2013](#)), al fine di continuare a garantire ai soggetti più fragili (rientranti nelle categorie prioritarie, come le giovani coppie, i nuclei familiari monogenitoriali con figli minori, i conduttori di alloggi IACP e giovani di età inferiore ai 36 anni) l'accesso ai mutui garantiti al pari di quanto avvenuto durante l'emergenza sanitaria da Covid -19, nel corso della quale la misura ha avuto origine.

In primo luogo, difatti, **viene prorogato dal 31 dicembre 2022 al 31 marzo 2023 il regime speciale** introdotto dall'articolo 64, comma 3, del [decreto- legge n. 73 del 2021](#) (c.d. "Sostegni-bis"), convertito con modificazioni dalla legge n. 106 del 2021, ai sensi del quale la **misura massima della garanzia** rilasciata dal Fondo è stata elevata, per le categorie prioritarie (di cui sopra), dal 50 fino all'80 per cento della quota capitale, qualora in possesso di un indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) non superiore a 40 mila euro annui e per mutui di importo superiore all'80 per cento del prezzo dell'immobile, compreso di oneri accessori (*Loan to Value* (LTV)).

In aggiunta, viene altresì **prorogata al 31 marzo 2023**, per le istanze ricomprese nel regime speciale dell'80 per cento, **l'applicazione di un add- on rispetto al TEGM**, quale introdotto dall'articolo 35-bis del [decreto-legge n. 144 del 2022](#), convertito con modificazioni dalla legge n. 175 del 2022, **per le domande presentate dal 1° dicembre 2022 fino al 31 dicembre 2022**.

In particolare, si rammenta che il citato **articolo 35-bis** prevede che la garanzia massima dell'80 per cento sulla quota capitale dei mutui destinati alle categorie prioritarie possa essere concessa **anche quando il Tasso Effettivo Globale (TEG) sia superiore al Tasso Effettivo Globale Medio (TEGM)**, nel rispetto di determinate condizioni, laddove la disciplina attuativa del Fondo recata dal [D.M. 31 luglio 2014](#) stabilisce (articolo 3, comma 5) che per i mutui ai quali è assegnata priorità il tasso effettivo globale (TEG) non può essere superiore al tasso effettivo globale medio (TEGM). Con la **modifica in esame** si prevede che **la garanzia all'80 per cento può essere concessa, in favore delle citate categorie prioritarie, a determinate condizioni, anche quando il TEG risulti superiore al TEGM**.

Quanto alle condizioni, viene stabilito che il TEG può superare il TEGM **nella misura massima pari al differenziale tra la media del tasso *Interest Rate Swap* a 10 anni calcolata nel mese precedente al mese di erogazione e la medesima media calcolata nel trimestre sulla base del quale è stato calcolato il TEGM in vigore**. Tale disposizione si applica in caso di differenziale **positivo**. Qualora, invece, tale differenziale risulti **negativo**, i soggetti finanziatori sono tenuti ad applicare le **condizioni di maggior favore** in relazione al TEGM in vigore.

Con la successiva **lettera c)**, 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.

Il **comma 75** dispone il **rifinanziamento del Fondo di garanzia per la prima casa per l'anno 2023**, con l'assegnazione di ulteriori **430 milioni** di euro, derivanti dalle disposizioni di cui al comma 1 lettera **b)**, per riuscire ad assicurare di **far fronte al potenziale di domande**

di garanzia stimate dal Gestore per l'anno 2023, considerando sia la prosecuzione dell'operatività ordinaria della copertura al 50 per cento, sia la proroga al 31 marzo 2023 della copertura fino all'80 per cento.

Si ricorda che l'articolo 1, comma 48, lettera c) della legge di stabilità per il 2014 ([legge n. 147 del 2013](#)) ha istituito presso il Ministero dell'Economia e delle Finanze **il Fondo di garanzia per la prima casa** (Fondo prima casa), nell'ambito di un riordino generale del sistema delle garanzie per l'accesso al credito delle famiglie e delle imprese e in sostituzione del Fondo per l'accesso al credito per l'acquisto della prima casa. Il Fondo, rifinanziato nel tempo, **prevede la concessione di garanzie a prima richiesta su mutui, dell'importo massimo di 250 mila euro**, per l'acquisto ovvero per l'acquisto anche con interventi di ristrutturazione purché con accrescimento dell'efficienza energetica di unità immobiliari site sul territorio nazionale da adibire ad abitazione principale del mutuatario.

Con [D.M. 31 luglio 2014](#) sono state emanate le norme di attuazione della disciplina ed è stata individuata Consap quale soggetto gestore del Fondo. Al nuovo Fondo sono state attribuite risorse pari complessivamente a 600 milioni di euro nel triennio 2014-2016 (200 milioni annui), nonché le attività e le passività del precedente Fondo per l'accesso al credito per l'acquisto della prima casa da parte delle giovani coppie o dei nuclei familiari monogenitoriali con figli minori (istituito dall'articolo 13, comma 3-bis, del [decreto-legge n. 112 del 2008](#)), che ha continuato ad operare fino all'emanazione dei decreti attuativi necessari a rendere operativo il nuovo Fondo di garanzia. Si ricorda che l'articolo 1, comma 233, della legge di bilancio per il 2020 ([legge n. 160 del 2019](#)) ha assegnato 10 milioni di euro per il 2020 al Fondo, riducendo altresì - dall'8 al 6,5 per cento - la percentuale minima del finanziamento da accantonare a copertura del rischio. L'articolo 19 del [decreto-legge n. 34 del 2019](#), novellato dal suddetto comma 233, oltre a disporre un rifinanziamento del Fondo pari a 100 milioni per l'anno 2019, aveva già ridotta, dal 10 all'8 per cento, la percentuale minima del finanziamento da accantonare a copertura del rischio. L'articolo 31, comma 4, del [decreto-legge n. 34 del 2020](#) (c.d. "Rilancio") assegna 100 milioni di euro per il 2020 al Fondo.

La dotazione del fondo è stata incrementata di 290 milioni di euro per l'anno 2021 e di 250 milioni di euro per l'anno 2022. Il Fondo concede garanzie, a prima richiesta, su mutui ipotecari o su portafogli di mutui ipotecari, nella misura massima del 50 per cento della quota capitale, in essere sui finanziamenti connessi all'acquisto e ad interventi di ristrutturazione e accrescimento dell'efficienza energetica di unità immobiliari, site sul territorio nazionale, da adibire ad abitazione principale del mutuatario, con priorità per l'accesso al credito da parte delle giovani coppie o dei nuclei familiari monogenitoriali con figli minori, da parte dei conduttori di alloggi di proprietà degli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, nonché dei giovani che non hanno compiuto trentasei anni di età. Si ricorda che la misura massima della garanzia rilasciata dal Fondo è stata elevata, per le categorie prioritarie (di cui sopra), dal 50 fino all'80 per cento della quota capitale, qualora in possesso di un indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) non superiore a 40 mila euro annui e per mutui di importo superiore all'80 per cento del prezzo dell'immobile, compreso di oneri accessori (*Loan to Value* (LTV)).

Gli interventi del Fondo di garanzia per la prima casa sono assistiti dalla **garanzia dello Stato**, quale garanzia di ultima istanza. Si ricorda che l'articolo 1, comma 658, della legge di bilancio per il 2019 ([legge n. 145 del 2018](#)), dispone che il Fondo possa essere alimentato, oltre che mediante il versamento di contributi da parte delle regioni e di altri enti e organismi pubblici, con l'intervento della Cassa depositi e prestiti, anche a valere su risorse di soggetti terzi e al fine di incrementare la misura massima della garanzia del Fondo.

Si prevede inoltre che le norme di rango secondario di attuazione del Fondo stabiliscano le condizioni alle quali è subordinato il mantenimento dell'efficacia della garanzia del Fondo, in caso di cessione del mutuo, nonché i criteri, le condizioni e le modalità per l'operatività della garanzia dello Stato e per l'incremento della dotazione del Fondo.

Si evidenzia, infine, che nella relazione tecnica il Governo stima un **effetto finanziario negativo** (perdita di gettito complessiva) derivante dalle varie disposizioni dell'articolo ammontante a circa **132 milioni di euro** per l'anno **2023**.

Il comma 76, inserito dalla Camera, consente di detrarre dall'IRPEF il 50 per cento dell'IVA versata, per l'acquisto entro il 31 dicembre 2023 di immobili residenziali di classe energetica A o B cedute dalle imprese costruttrici degli immobili stessi.

In particolare, **il comma 76, inserito dalla Camera, consente di detrarre dall'IRPEF lorda il 50 per cento dell'IVA versata per l'acquisto entro il 31 dicembre 2023 di immobili residenziali di classe energetica A o B cedute dalle imprese costruttrici degli immobili stessi.** La detrazione è pari al 50 per cento dell'imposta dovuta sul corrispettivo ed è **ripartita in dieci quote costanti** nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei nove periodi d'imposta successivi.

Nella relazione tecnica all'emendamento 18.0.1000, il Governo rammenta che tale agevolazione è stata **introdotta per la prima volta** dall'articolo 1, comma 56, della legge di stabilità 2016 ([legge n. 208 del 2015](#)) per gli acquisti effettuati entro il 31 dicembre 2016, e successivamente prorogata dall'articolo 9 del [decreto-legge n. 244 del 2016](#) per gli acquisti effettuati entro il 31 dicembre 2017. La relazione tecnica stima una riduzione di gettito IRPEF in termini di competenza annua pari a 1,5 milioni di euro annui, mentre la riduzione di gettito in termini di cassa sarebbe pari a 2,6 milioni di euro per l'anno 2024 e di 1,5 milioni per ciascuno degli anni dal 2025 al 2033.

POSSIBILITÀ DI MODIFICARE IL TASSO DEI MUTUI DA VARIABILE A FISSO

322. All'articolo 8, comma 6, lettera *a*), del decreto-legge 13 maggio 2011, n.70, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 luglio 2011, n. 106, le parole: « 31 dicembre 2012» sono sostituite dalle seguenti: «31 dicembre 2023 » e le parole: « - prima del- l'entrata in vigore del presente decreto - » sono sostituite dalle seguenti: « , prima del 1° gennaio 2023, ».

Il comma 322, introdotto alla Camera, riapre fino al 31 dicembre 2023 i termini di operatività della disciplina (contenuta nel decreto-legge n. 70 del 2011 e in origine applicabile fino al 31 dicembre 2012) che **consente di rinegoziare i mutui ipotecari stipulati prima dell'entrata in vigore del provvedimento in esame**, assicurando tra l'altro l'applicazione, **in luogo del tasso variabile, di un tasso annuo nominale fisso** con limiti quantitativi prefissati. La riapertura opera per i mutui stipulati (ovvero accollati) prima dell'entrata in vigore del provvedimento in esame.

Le **norme in esame** di fatto **riespandono l'operatività temporale** delle disposizioni contenute nell'articolo 8, comma 6 del decreto-legge n. 70 del 2011 in tema di **rinegoziazione dei mutui ipotecari**.
Modificando la lettera *a*) del comma 6:

- si estende **fino al 31 dicembre 2023** la relativa procedura di rinegoziazione (**lettera a) del comma 322**);
- si chiarisce che essa opera per i mutui stipulati prima dell'entrata in vigore del provvedimento in esame (**lettera b**)).

La lettera *a*) del richiamato comma 6 ha consentito, in origine fino al 31 dicembre 2012, di rinegoziare **alcune tipologie di mutui assistiti da garanzia ipotecaria**, e in particolare quelli aventi le seguenti caratteristiche:

- - stipulati, ovvero accollati anche a seguito di frazionamento, prima del 14 maggio 2011 (ovvero prima dell'entrata in vigore del decreto-legge n. 70 del 2011);
- - aventi un importo originario non superiore a 200 mila euro;
- - finalizzati all'acquisto o alla ristrutturazione di unità immobiliari adibite ad abitazione;
- - con tasso e a rata variabile per tutta la durata del contratto. Il mutuatario poteva ottenere dal finanziatore la rinegoziazione del mutuo alle condizioni di legge in presenza di entrambe le seguenti condizioni:
- - possedere un ISEE, al momento della richiesta, non superiore a 35 mila euro;
- - salvo diverso accordo tra le parti, non avere avuto ritardi nel pagamento delle rate del mutuo.

La successiva **lettera b)** ha fissato le condizioni della rinegoziazione.

Mediante la rinegoziazione si assicurava **l'applicazione**, in luogo del predetto tasso variabile, **di un tasso annuo nominale fisso con limiti quantitativi prefissati**, ovvero non superiore al tasso che si ottiene in base al minore tra i seguenti: l'IRS (*Interest Rate Swap*) in euro a 10

anni e l'IRS in euro di durata pari alla durata residua del mutuo; se tale ultimo valore non è disponibile, si fa riferimento alla quotazione dell'IRS per la durata precedente, riportato alla data di rinegoziazione alla pagina ISDAFIX 2 del circuito Reuters.

Il valore così calcolato era maggiorato di uno *spread* pari a quello indicato nel contratto di mutuo ai fini della determinazione del tasso. In sostanza, le norme del 2011 consentivano di calcolare la nuova rata in base al minore dei suddetti due tassi (IRS a 10 anni e quello di scadenza pari alla durata residua del mutuo o, in mancanza, alla scadenza precedente) cui aggiungere uno *spread* pari a quello indicato nel mutuo originario. L'applicazione del suddetto tasso di interesse poteva operare, in funzione delle esigenze del cliente, per un periodo pari alla durata residua del finanziamento o, con l'accordo con il cliente, per un periodo inferiore.

Si ricorda che gli interessi sui mutui - che rappresentano il compenso che le banche richiedono a fronte del prestito concesso - sono determinati sulla base di un tasso percentuale, da applicare al capitale erogato in ragione della durata del mutuo. Il tasso di interesse deve essere previsto espressamente nel contratto. Esso è determinato con riferimento a parametri riscontrabili sui mercati monetari e finanziari, a cui la banca aggiunge una maggiorazione (*spread*). L'entità di tale maggiorazione, che rappresenta la differenza tra il parametro di riferimento e il tasso effettivamente applicato, cresce in relazione alla durata del contratto. Il tasso può essere fisso ovvero variabile; il parametro di riferimento per il primo è l'EURIRS (*Euro Interest Rate Swap*), per il secondo l'EURIBOR (*Euro Interbank Offered Rate*). L'EURIRS (acronimo di *Euro Interest Rate Swap*, tasso per gli *swap* su interessi) è il tasso di riferimento, calcolato giornalmente dalla European Banking Federation, che indica il tasso di interesse medio al quale i principali istituti di credito europei stipulano contratti derivati (*swap*) a copertura del rischio di interesse. L'IRS (*Interest Rate Swap*) è l'interesse correlato agli *swap* che la banca sottoscrive in occasione di concessione di mutui a tasso fisso con soggetti disposti ad accollarsi il rischio, nell'ambito di un intento speculativo.

La **lettera c)** ha consentito al mutuatario e al soggetto finanziatore di concordare, ai fini della rinegoziazione, anche **l'allungamento del piano di rimborso del mutuo per un periodo massimo di cinque anni**, purché la durata residua del mutuo all'atto della rinegoziazione non diventi superiore a venticinque anni.

La **lettera d)** ha disciplinato la sorte delle garanzie ipotecarie nella rinegoziazione, prevedendo che quelle già prestate a fronte del mutuo rinegoziato potessero continuare ad assistere il rimborso. Inoltre, la rinegoziazione ha trovato applicazione anche al finanziamento erogato dalla banca al mutuatario in qualità di debitore ceduto nell'ambito di un'operazione di cartolarizzazione con cessione dei crediti, ovvero di emissione di obbligazioni bancarie garantite (ai sensi della legge 30 aprile 1999, n. 130).

La **lettera e)** ha previsto che qualora la banca, al fine di realizzare la rinegoziazione, avesse riacquisitato il credito in precedenza oggetto di un'operazione di cartolarizzazione con cessione dei crediti, ovvero di emissione di obbligazioni bancarie garantite, l'istituto cessionario ne desse notizia mediante pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, anche mediante unico avviso relativo a tutti i crediti acquistati dallo stesso cedente. I privilegi e le garanzie di qualsiasi tipo, da chiunque prestate o comunque esistenti a favore del cedente, conservavano la loro validità ed il loro grado a favore della banca cessionaria senza bisogno di alcuna formalità o annotazione.

TASSAZIONE DELLE CRIPTOVALUTE
VALUTAZIONE DELLE CRIPTO-ATTIVITÀ
RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DELLE CRIPTO-ATTIVITÀ
REGOLARIZZAZIONE DELLE CRIPTO-ATTIVITÀ'
IMPOSTA DI BOLLO SULLE CRIPTO-ATTIVITÀ'

126. Al testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 67, comma 1, in materia di redditi diversi, dopo la lettera *c-quinquies*) è inserita la seguente:

« *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 analoga. Non costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra cripto-attività aventi eguali caratteristiche e funzioni »;

b) all'articolo 68, in materia di plusvalenze, dopo il comma 9 è aggiunto il seguente:

« *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 primo periodo sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze, per un importo superiore a 2.000 euro, l'eccedenza è riportata in deduzione integralmente dall'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate. Nel caso di acquisto per successione, si assume come costo il valore definito o, in mancanza, quello dichiarato agli effetti dell'imposta di successione. Nel caso di acquisto per donazione si assume come costo il costo del donante. Il costo o valore di acquisto è documentato con elementi certi e precisi a cura del contribuente; in mancanza il costo è pari a zero. I proventi derivanti dalla detenzione di cripto-attività percepiti nel periodo di imposta sono assoggettati a tassazione senza alcuna deduzione ».

127. 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 testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e le relative minusvalenze realizzate prima della medesima data possono essere portate in deduzione ai sensi dell'articolo 68, comma 5, del medesimo testo unico. Ai fini della determinazione della plusvalenza si applica l'articolo 68, comma 6, del predetto testo unico.

128. Al decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 5, concernente l'imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi diversi di cui alle lettere da c) a *c-quinquies*) del comma 1 dell'articolo 81 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917:

- 1) alla rubrica, la parola: «*c-quinquies*)» è sostituita dalla seguente: «*c-sexies*) »;
- 2) al comma 2, primo periodo, la parola: «*c-quinquies*)» è sostituita dalla seguente: « *c-sexies*) »;
- b) all'articolo 6, in materia di opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva su ciascuna plusvalenza o altro reddito diverso realizzato:
 - 1) al comma 1, secondo periodo, dopo le parole: « o i rapporti e le cessioni di cui alla lettera *c-quinquies*) dello stesso comma 1, » sono inserite le seguenti: « non- ché per i rimborsi, le cessioni, le permutate o la detenzione di criptattività di cui alla lettera *c-sexies*) del medesimo comma 1, »;
 - 2) dopo il comma 1 è inserito il seguente:

« *1-bis*. Per le plusvalenze e gli altri proventi di cui alla lettera *c-sexies*) del comma 1 dell'articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, l'opzione di cui al comma 1 del presente articolo può essere resa agli 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 »;
 - 3) al comma 3 è aggiunto, in fine, il seguente periodo: « Per le cripto-attività di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *c-sexies*), del testo unico delle imposte sui red- diti, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, la dichiarazione sostitutiva di cui al secondo pe- riodo del presente comma non è ammessa »;
 - 4) il comma 4 è sostituito dal seguente:

«4. Per l'applicazione dell'imposta su ciascuna plusvalenza, differenziale positivo o provento realizzato, escluse quelle realizzate mediante la cessione a termine di valute estere, i soggetti di cui al comma 1, nel caso di pluralità di titoli, quote, certificati, rapporti o cripto-attività appartenenti a categorie omogenee, assumono come costo o va- lore di acquisto il costo o valore medio ponderato relativo a ciascuna categoria dei predetti titoli, quote, certificati, rapporti o cripto-attività »;
 - 5) il comma 6 è sostituito dal seguente:

« 6. Agli effetti del presente articolo si considera cessione a titolo oneroso anche il trasferimento dei titoli, quote, certificati, rapporti o cripto-attività di cui al comma 1 a rapporti di custodia o amministrazione di cui al medesimo comma, intestati a soggetti di- versi dagli intestatari del rapporto di provenienza, nonché a un rapporto di gestione di cui all'articolo 7, salvo che il trasferimento non sia avvenuto per successione o dona- zione. In tal caso la plusvalenza, il provento, la minusvalenza o perdita realizzate mediante il trasferimento sono determinate con riferimento al valore, calcolato secondo i criteri previsti dal comma 5 dell'articolo 7, alla data del trasferimento, dei titoli, quote, certificati, rapporti o cripto-attività trasferiti e i soggetti di cui al comma 1, tenuti al versamento dell'imposta, possono sospendere l'esecuzione delle operazioni fino a che non ottengano dal contribuente provvista per il versamento dell'imposta dovuta. Nelle ipotesi di cui al presente comma i soggetti di cui al comma 1 del presente articolo rilasciano al contribuente apposita certificazione dalla quale risulti il valore dei titoli, quote, certificati, rapporti o cripto-attività trasferiti »;
 - 6) al comma 7, le parole: « o rap- porti » sono sostituite dalle seguenti « , rapporti o cripto-attività »;
 - 7) al comma 9, primo e terzo pe- riodo, le parole: «I soggetti di cui al comma 1 » sono sostituite dalle seguenti: « I soggetti di cui ai commi 1 e *1-bis* »;
 - 8) al comma 10, le parole: « I soggetti di cui al comma 1 » sono sostituite dalle seguenti: « I soggetti di cui ai commi 1 e *1-bis* »;

c) all'articolo 7:

- 1) al comma 1, la parola: « *c-quinquies*)» è sostituita dalla seguente: «*c-sexies*) »;
- 2) il comma 5 è sostituito dal seguente:

« 5. La valutazione del patrimonio gestito all'inizio e alla fine di ciascun periodo d'imposta è effettuata secondo i criteri stabiliti dai regolamenti emanati dalla Commissione nazionale per le società e la borsa in attua- zione del testo unico delle disposizioni in materia di intermediazione finanziaria, di cui al decreto legislativo 24 febbraio 1998, n.58. Tuttavia, nel caso dei titoli, quote, partecipazioni, certificati, rapporti non negoziati in mercati regolamentati o delle cripto- attività, il cui valore complessivo medio annuo sia superiore al 10 per cento dell'attivo medio gestito, essi sono

valutati secondo il loro valore normale, ferma restando la facoltà del contribuente di revocare l'opzione

limitatamente ai predetti titoli, quote, partecipazioni, certificati, rapporti o cripto-attività. Con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentita la Commissione nazionale per le società e la borsa, sono stabiliti le modalità e i criteri di attuazione del presente comma »;

3) il comma 7 è sostituito dal seguente:

« 7. Il conferimento di titoli, quote, certificati, rapporti o cripto-attività in una gestione per la quale sia stata esercitata l'opzione di cui al comma 2 si considera cessione a titolo oneroso e il soggetto gestore applica le disposizioni dei commi 5, 6 e 9 dell'articolo 6. Tuttavia, nel caso di conferimento di strumenti finanziari o cripto-attività che formavano già oggetto di un contratto di gestione per il quale era stata esercitata l'opzione di cui al comma 2 del presente articolo, si assume quale valore di conferimento il valore assegnato ai medesimi ai fini della determinazione del patrimonio alla conclusione del precedente contratto di gestione; nel caso di conferimento di strumenti finanziari o cripto-attività per i quali sia stata esercitata l'opzione di cui all'articolo 6, si assume quale costo il valore, determinato agli effetti dell'applicazione del comma 6 del citato articolo »;

4) al comma 8, le parole: « e rapporti » sono sostituite dalle parole « , rapporti e cripto-attività »;

5) il comma 9 è sostituito dal seguente:

« 9. Nelle ipotesi di cui al comma 8, ai fini del calcolo della plusvalenza, reddito, minusvalenza o perdita relativi ai titoli, quote, certificati, valute, rapporti e cripto-attività prelevati o trasferiti o con riferimento ai quali sia stata revocata l'opzione, si assume il valore dei titoli, quote, certificati, valute, rapporti e cripto-attività che ha concorso a determinare il risultato della gestione assoggettato a imposta ai sensi del medesimo comma. In tali ipotesi il soggetto gestore rilascia al mandante apposita certificazione dalla quale risulti il valore dei titoli, quote, certificati, valute, rapporti e cripto-attività »;

d) all'articolo 10, comma 1, la parola: « *c-quinquies* » è sostituita dalla seguente: « *c-sexies* ».

129. Al decreto-legge 28 giugno 1990, n.167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 1, comma 1, in materia di trasferimenti attraverso intermediari bancari e finanziari e altri operatori, le parole: « lettera i) » sono sostituite dalle seguenti « lettere i) e *i-bis* » e dopo le parole: « valuta virtuale » sono inserite le seguenti: « ovvero in cripto-attività di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *c-sexies* », del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 »;

b) all'articolo 2, comma 1, lettera a), in materia di trasferimenti attraverso non residenti, le parole: « lettera i) » sono sostituite dalle seguenti: « lettere i) e *i-bis* »;

c) all'articolo 4, comma 1, in materia di dichiarazione annuale per gli investimenti e le attività, al primo periodo, le parole: « ovvero attività estere di natura finanziaria » sono sostituite dalle seguenti: « , attività estere di natura finanziaria ovvero cripto-attività » e, al secondo periodo, le parole: « e delle attività estere di natura finanziaria » sono sostituite dalle seguenti « , delle attività estere di natura finanziaria e delle cripto-attività ».

130. Le maggiori entrate derivanti dall'attuazione delle disposizioni dei commi da 126 a 129 affluiscono ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato, per essere destinate, anche mediante riassegnazione, sulla base del monitoraggio periodico dei relativi versamenti, a un fondo denominato « Fondo per la riduzione della pressione fiscale », istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze.

131. All'articolo 110 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, recante norme generali sulle valutazioni, dopo il comma 3 è inserito il seguente:

« 3-bis. In deroga alle norme degli articoli precedenti del presente capo e ai commi da 1 a 1-ter del presente articolo, non concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle crypto-attività alla data di chiusura del periodo di imposta a prescindere dall'imputazione al conto economico ».

132. Ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, si applica il comma 3-bis dell'articolo 110 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dal comma 131 del presente articolo.

133. Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze di cui alla lettera c-sexies) del comma 1 dell'articolo 67 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotta dal comma 126, lettera a), del presente articolo, per ciascuna crypto-attività posseduta alla data del 1° gennaio 2023 può essere assunto, in luogo del costo o del valore di acquisto, il valore a tale data, determinato ai sensi dell'articolo 9 del citato testo unico, a condizione che il predetto valore sia assoggettato a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 14 per cento.

134. L'imposta sostitutiva di cui al comma 133 è versata, con le modalità previste dal capo III del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro il 30 giugno 2023.

135. L'imposta sostitutiva di cui al comma 133 può essere rateizzata fino a un massimo di tre rate annuali di pari importo, a partire dal 30 giugno 2023. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versare contestualmente a ciascuna rata.

136. L'assunzione del valore di cui al comma 133 quale valore di acquisto non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi del comma 9-bis dell'articolo 68 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, introdotto dal comma 126, lettera b), del presente articolo.

137. Le maggiori entrate derivanti dall'attuazione dei commi da 133 a 136 affluiscono ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato, per essere destinate, anche mediante riassegnazione, sulla base del monitoraggio periodico dei relativi versamenti, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale di cui al comma 130.

138. I soggetti di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, che non hanno indicato nella propria dichiarazione annuale dei redditi le crypto-attività detenute entro la data del 31 dicembre 2021 nonché i redditi sulle stesse realizzati possono presentare istanza di emersione secondo il modello approvato con il provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 141.

139. I soggetti di cui al comma 138 che non hanno realizzato redditi nel periodo di riferimento possono regolarizzare la propria posizione attraverso la presentazione dell'istanza di cui al medesimo comma, indicando le attività detenute al termine di ciascun periodo d'imposta e versando la sanzione per l'omessa indicazione di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, nella misura ridotta pari allo 0,5 per cento per ciascun anno del valore delle attività non dichiarate.

140. I soggetti di cui al comma 138 che hanno realizzato redditi nel periodo di riferimento possono regolarizzare la propria posizione attraverso la presentazione dell'istanza di cui al medesimo comma e il pagamento di un'imposta sostitutiva, nella misura del 3,5 per cento del valore delle attività de-

tenute al termine di ciascun anno o al momento del realizzo, nonché di un'ulteriore somma, pari allo 0,5 per cento per ciascun anno del predetto valore, a titolo di sanzioni e interessi, per l'omessa indicazione di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

141. Il contenuto, le modalità e i termini di presentazione dell'istanza di cui al comma 138 nonché le modalità di attuazione delle disposizioni di cui ai commi da 138 a 140 sono disciplinati con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

142. Ferma restando la dimostrazione della liceità della provenienza delle somme investite, la regolarizzazione produce effetti esclusivamente in riferimento ai redditi relativi alle attività di cui al comma 138 e alla non applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

143. Le maggiori entrate derivanti dall'attuazione dei commi da 138 a 142, versate ai sensi del comma 140, affluiscono ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato, per essere destinate, anche mediante riassegnazione, sulla base del monitoraggio periodico dei relativi versamenti, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale di cui al comma 130.

144. Al comma 2-ter dell'articolo 13 della parte prima della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, le parole: « anche se rappresentati da certificati » sono sostituite dalle seguenti: « anche se rappresentati da certificati o relative a crypto-attività di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-sexies), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 ».

145. Alla nota 3-ter dell'articolo 13 della parte prima della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, dopo le parole: « anche non soggetti all'obbligo di deposito, » sono inserite le seguenti: « nonché quella relativa alle crypto-attività di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-sexies), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, ».

146. Al comma 18 dell'articolo 19 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 124, è aggiunto, in fine, il seguente periodo: « A decorrere dal 2023, in luogo dell'imposta di bollo di cui all'articolo 13 della parte prima della tariffa allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 642, si applica un'imposta sul valore delle crypto-attività detenute da soggetti residenti nel territorio dello Stato senza tenere conto di quanto previsto dal comma 18-bis del presente articolo ».

147. Le eventuali maggiori entrate derivanti dall'attuazione delle disposizioni di cui ai commi da 144 a 146, accertate sulla base del monitoraggio periodico effettuato dall'Agenzia delle entrate, sono destinate, anche mediante riassegnazione, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale di cui al comma 130.

I commi da 126 a 147 dell'articolo 1 contengono una disciplina fiscale applicabile alle crypto-attività.

Il comma 126 include in modo esplicito le crypto-attività nell'ambito del quadro impositivo sui redditi delle persone fisiche. Il comma 126, lettera a) inserisce nell'articolo 67, comma 1, del D.P.R. n. 917 del 1986 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR) una nuova categoria di "redditi diversi" (nuova lettera c-sexies) costituita da le plusvalenze e

gli **altri proventi** realizzati mediante **rimborso** o **cessione** a titolo oneroso, **permuta** o **detenzione** di crypto-attività, comunque denominata non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta. Il **comma 126, lettera b)** definisce le **plusvalenze realizzate su crypto-attività**. Il **comma 127 stabilisce i riferimenti normativi per il calcolo delle plusvalenze** relative ad operazioni aventi ad oggetto crypto-attività **realizzate fino alla data di entrata in vigore** della disposizione in esame e consente di **portare in deduzione le relative minusvalenze**. Il **comma 128** modifica gli articoli 5, 6 e 7 del decreto legislativo n. 461 del 1997, i quali introducono la disciplina dell'**imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi**, configurando i **tre diversi regimi della "dichiarazione"**, quello cosiddetto del **"risparmio amministrato"** e quello del **"risparmio gestito"**. Il **comma 129** dell'articolo 1 modifica il decreto legge n. 167 del 1990, che disciplina la rilevazione a fini fiscali di taluni **trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori, includendovi i riferimenti alle crypto-attività e ai prestatori di servizi di portafoglio digitale**. Il **comma 130 dell'articolo 1** stabilisce che le maggiori entrate derivanti dall'attuazione del medesimo articolo sono destinate al **Fondo per la riduzione della pressione fiscale** istituito nello stato di previsione del MEF.

Il **comma 131** stabilisce che i **componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle crypto-attività non concorrono alla formazione del reddito ai fini dell'imposta sul reddito delle società (IRES) e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP)**.

I **commi da 133 a 137** consentono di determinare, per il calcolo delle plusvalenze e minusvalenze, il **valore di acquisto delle crypto-attività possedute alla data del 1° gennaio 2023** a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una **imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, nella misura del **14 per cento**. Anche le maggiori entrate derivanti dall'attuazione dell'imposta sostitutiva sono destinate al citato **Fondo per la riduzione della pressione fiscale**.

I **commi da 138 a 143** del disegno di legge in esame **consentono ai contribuenti che non hanno indicato nella propria dichiarazione la detenzione delle crypto-attività e i redditi derivati dalle stesse, di regolarizzare la propria posizione presentando un'apposita istanza di emersione e versando la sanzione per l'omessa indicazione nonché, nel caso in cui le crypto-attività abbiano prodotto reddito, un'imposta sostitutiva in misura pari al 3,5 per cento del valore delle crypto-attività detenute al termine di ogni anno o al momento del realizzo**.

I **commi da 144 a 147** applicano l'**imposta di bollo** ai rapporti aventi ad oggetto le crypto-attività nella misura del **2 per mille annui del relativo valore**. Le modalità e i termini di versamento sono le stesse di quelle dell'imposta di bollo. A decorrere dal 2023 **si prevede l'applicazione di un'imposta sul valore delle crypto-attività detenute da tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato** le cui entrate sono anch'esse sono destinate al citato **Fondo per la riduzione della pressione fiscale**.

I **commi da 126 a 147** dell'articolo 1 contengono una **disciplina fiscale applicabile alle crypto-attività**.

Le cripto-attività e il loro trattamento fiscale nella legislazione vigente

Le **cripto-attività** sono **rappresentazioni digitali di valore e di diritti**, la cui diffusione è andata di pari passo con una nuova tecnologia cosiddetta di "**registro distribuito**" di informazioni digitali ("*Distributed Ledgers Technology*"), la cui principale applicazione è rappresentata dalla **blockchain**. Il registro è "distribuito" in quanto è composto da unità indipendenti ("nodi") invece che essere centralizzato in una unità da cui dipende l'accesso delle altre. La **blockchain** ne rappresenta una specifica tipologia, che prevede l'archiviazione delle informazioni in "blocchi" che, ad intervalli regolari, vengono condivisi dai nodi del sistema e resi immutabili. Questi registri possono ospitare una grande varietà di informazioni. In ambito finanziario la loro utilità dipende dal fatto che possono contenere **informazioni sui diritti che spettano al possessore** (*token* di attività), al quale è garantito **l'accesso esclusivo** per mezzo della **crittografia**, per cui un solo soggetto è in possesso della chiave di accesso all'informazione da cui dipende l'esercizio di uno o più diritti. Il **token** è il gettone (virtuale) che consente questo esercizio e per questo è dotato di un **valore**, che non è intrinseco ma **dipende dal bene o dalla prestazione alla quale consente di accedere**. Più tale bene o prestazione è diffusa e standardizzata e più aumentano le potenzialità di un *token* come mezzo di scambio, unità di conto e riserva di valore (caratteristiche della moneta). In altri termini, il valore del *token* dipende dal "contesto" in cui viene accettato come strumento rappresentativo, come una *fiches*, un buono pasto o un titolo azionario. I *token* più diffusi nell'attuale contesto di mercato sono i *token* di moneta elettronica (o "valute virtuali"). Come già accennato, dal punto di vista tecnico le valute virtuali sono **stringhe di codici digitali criptati**, generati in via informatica mediante algoritmi. Lo scambio di tali codici criptati tra gli utenti avviene attraverso specifiche applicazioni *software* come la **blockchain**. Pertanto, tali "valute" hanno natura esclusivamente "digitale" essendo create, memorizzate e utilizzate attraverso dispositivi elettronici e sono conservate, generalmente, in "**portafogli elettronici**" (cosiddetti *wallet*). In sostanza, i *wallet* consistono in una coppia di chiavi crittografiche di cui la **chiave pubblica**, comunicata agli altri utenti, rappresenta l'indirizzo a cui associare la titolarità delle valute virtuali ricevute, mentre la **chiave privata**, mantenuta segreta per garantire la sicurezza, consente di effettuare operazioni di trasferimento. Poiché un *token* è un sistema di informazioni gestite attraverso un registro distribuito (DLT), esso può assumere una varietà enorme di forme virtuali, al di là della valuta virtuale. Questo rende **estremamente complesso il suo inquadramento dal punto di vista normativo**.

In tale contesto, la Commissione europea ha ritenuto necessario proporre un quadro specifico e armonizzato a livello dell'Unione, allo scopo di definire norme specifiche per le cripto-attività e le attività e i servizi correlati e per chiarire il quadro giuridico applicabile. Con la sua comunicazione del 24 settembre 2020 ([COM \(2020\) 591 final](#)) la Commissione ha adottato una **strategia in materia di finanza digitale** per l'Ue indicando i principali obiettivi da portare a compimento **entro il 2024**. Insieme alla comunicazione strategica, la Commissione ha presentato un "**Pacchetto finanza digitale**", di cui facevano parte tre proposte di regolamento: sulle **cripto-attività** (*Markets in Crypto Assets* - MiCA), sulla **resilienza digitale** operativa del settore finanziario (*Digital Operational Resilience Act* - DORA) e un **regime "pilota" per infrastrutture di mercato basate sulla tecnologia dei registri distribuiti** (tra le quali rientra la **blockchain**). Per ulteriori approfondimenti si fa rinvio alla [Nota n. 83](#) del Servizio studi del Senato sulle Proposte europee in materia di pagamenti e finanza digitale. Con riferimento a tali proposte, si segnala la **definitiva approvazione e pubblicazione** del [Regolamento \(UE\) 2022/858](#) del Parlamento europeo e del Consiglio del 30 maggio 2022 relativo a un **regime pilota per le infrastrutture di mercato basate sulla tecnologia a registro distribuito** e che modifica i regolamenti (UE) n. 600/2014 e (UE) n. 909/2014 e la direttiva 2014/65/UE. Le altre due proposte MiCA e DORA sono in fase di finalizzazione, sulla base degli accordi raggiunti nei rispettivi triloghi.

Per quanto riguarda il **trattamento fiscale** applicabile a legislazione vigente alla **detenzione di cripto-attività** in capo a persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di arte, professione o impresa, si

segnala che lo stesso è stato oggetto di chiarimenti nella [risoluzione 2 settembre 2016, n. 72/E](#) dell'Agenzia delle entrate, con particolare riferimento **alla valuta virtuale *bitcoin*** (la cripto-attività caratterizzata dalla maggiore diffusione fra gli operatori). Come precisato nella risoluzione, in **assenza di una specifica normativa applicabile al sistema delle monete virtuali**, il punto di riferimento sul piano della disciplina fiscale applicabile alle stesse è costituito dalla sentenza della [Corte di Giustizia 22 ottobre 2015, causa C-264/14](#), secondo cui tali operazioni rientrano tra le **operazioni "relative a divise, banconote e monete con valore liberatorio"** di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera *e*), della direttiva 2006/112/CE. Alla luce di quanto precede, l'**Agenzia delle entrate** ha ritenuto che, ai fini delle imposte sul reddito delle persone fisiche che detengono valute virtuali al di fuori dell'attività d'impresa, alle operazioni in valuta virtuale debbano essere applicati i **principi generali che regolano le operazioni aventi ad oggetto valute tradizionali**. Ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *c-ter*), del D.P.R. n. 917 del 1986 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR) costituiscono **redditi diversi di natura finanziaria** le **plusvalenze** realizzate mediante "cessione a titolo oneroso ovvero rimborso di titoli non rappresentativi di merci, di certificati di massa, di valute estere, oggetto di cessione a termine o rivenienti da depositi o conti correnti, di metalli preziosi, sempreché siano allo stato grezzo o monetato, e di quote di partecipazione ad organismi d'investimento collettivo. Agli effetti dell'applicazione della presente lettera si considera cessione a titolo oneroso anche il prelievo delle valute estere dal deposito o conto corrente". Ai sensi del comma 1-*ter*) del medesimo articolo 67, le **plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di valute estere rivenienti da depositi e conti correnti concorrono a formare il reddito** a condizione che nel periodo d'imposta la giacenza dei depositi e conti correnti complessivamente intrattenuti dal contribuente, calcolata secondo il cambio vigente all'inizio del periodo di riferimento, sia superiore a 51.645,69 euro per almeno sette giorni lavorativi continui. In via generale, una **plusvalenza** corrisponde ad una cessione realizzata a un prezzo maggiore rispetto ad un precedente accertamento del valore (ad esempio al costo di acquisto o ad una successiva diversa valutazione contabile). Viceversa, in caso di cessione ad un prezzo inferiore a quello precedentemente accertato si realizza una **minusvalenza**. Conseguentemente, secondo l'Agenzia delle entrate, le **cessioni a termine di valute virtuali rilevano sempre fiscalmente**, in quanto sono effettuate con lo scopo precipuo di ottenere un risultato economico dalla differenza fra il valore atteso al momento dell'operazione e quello espresso dal mercato al termine stabilito. Diversamente, le **cessioni a pronti** (ovvero transazioni in cui si ha lo scambio contestuale di una valuta contro una valuta differente e la cui esecuzione ha luogo immediatamente) **generalmente non danno origine a redditi imponibili** né a minusvalenze deducibili, mancando la finalità speculativa, salva l'ipotesi in cui la valuta ceduta derivi da prelievi da portafogli elettronici (*wallet*), per i quali la **giacenza media superi un controvalore di 51.645,69 euro per almeno sette giorni lavorativi continui** nel periodo d'imposta, ai sensi del combinato disposto degli articoli 67, comma 1, lettera *c-ter*), e comma 1-*ter*. Agli effetti di quest'ultima disposizione, il prelievo dai *wallet* è equiparato ad una cessione a titolo oneroso.

Il valore in euro della giacenza media in valuta virtuale va calcolato secondo il **cambio di riferimento** all'inizio del periodo di imposta, e cioè al 1° gennaio dell'anno in cui si verifica il presupposto di tassazione. Tenuto conto che **manca un prezzo ufficiale giornaliero** cui fare riferimento per il rapporto di cambio tra la valuta virtuale e l'euro all'inizio del periodo di imposta, il contribuente può utilizzare il rapporto di cambio al 1° gennaio **rilevato sul sito dove ha acquistato la valuta virtuale** o, in mancanza, quello rilevato sul sito dove effettua la maggior parte delle operazioni. La giacenza media va verificata rispetto all'**insieme dei *wallet* detenuti dal contribuente**.

Pertanto, nel caso in cui si realizzi la conversione di una data valuta virtuale con altra valuta virtuale (oppure da valute virtuali in euro o altra valuta avente corso legale) per effetto di una **cessione a termine** oppure in caso di **cessione a pronti o di prelievo** se la **giacenza media** dei *wallet* abbia superato il controvalore di 51.645,69 euro per almeno sette giorni lavorativi continui nel periodo d'imposta, il **reddito risultante**, se percepito da una persona fisica al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, è **soggetto ad imposta sostitutiva generalmente prevista per le rendite finanziarie**

nella misura del 26 per cento, ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 461 del 1997 (vedi *infra*).

L'Agenzia ha altresì chiarito che i soggetti che detengono valute virtuali **devono indicarle nella dichiarazione annuale dei redditi** fra le attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia (obblighi di monitoraggio fiscale di cui all'articolo 4 del decreto legge n. 167 del 1990).

Da ultimo, L'Agenzia dell'entrate ha precisato che le valute virtuali non sono soggette all'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, in quanto tale imposta si applica ai depositi e conti correnti esclusivamente di natura bancaria.

Tutto ciò premesso, **il comma 126 include in modo esplicito le cripto-attività nell'ambito del quadro impositivo sui redditi delle persone fisiche**. Il **comma 126, lettera a)**, come modificato dalla Camera, inserisce nell'articolo 67, comma 1, del D.P.R. n. 917 del 1986 (Testo unico delle imposte sui redditi - TUIR) una **nuova categoria di "redditi diversi" (nuova lettera c-sexies)** costituita da 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. La norma specifica invece che non costituisce una fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra cripto-attività aventi medesime caratteristiche e funzioni. Viene inoltre chiarito che, ai fini della disposizione in esame, 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 analoga**.

La distinzione fra **"redditi di capitale"** (articolo 44 del TUIR) e **"redditi diversi"** (articolo 67 del TUIR), costituisce una specificità del sistema fiscale nazionale rispetto a quello internazionale, la cui principale conseguenza è di non consentire all'investitore la compensazione tra guadagni e perdite conseguiti nelle citate diverse tipologie di redditi. Appartengono al **primo gruppo**, in linea generale, gli interessi, gli utili e i proventi che sono prodotti da un impiego stabile di capitale, i quali sono tassati nella misura lorda. Sono **redditi diversi di natura finanziaria**, quei redditi che producono plusvalenze o minusvalenze in relazione ad eventi incerti. La categoria dei redditi diversi include inoltre, in via residuale, tutti gli altri redditi che derivano da altre forme di impiego del capitale, tassati al netto di minusvalenze, perdite e costi. Le due suddette categorie reddituali sono autonome e distinte e non possono formare oggetto di compensazione tra di loro.

Il **comma 126, lettera b)** definisce le **plusvalenze realizzate su cripto-attività** (nuovo comma 9-bis dell'articolo 68 del TUIR) prevedendo che esse siano costituite dalla **differenza tra il corrispettivo percepito** ovvero il **valore normale delle cripto-attività permutate** e il **costo** o il **valore di acquisto**. Tali plusvalenze **possono essere portate in compensazione** (sono sommate algebricamente) alle **relative minusvalenze**. Se le **minusvalenze** indicate nella dichiarazione dei redditi relativa a un dato periodo d'imposta sono **superiori alle plusvalenze**, per un importo superiore a 2.000 euro, l'eccedenza può essere integralmente **riportata in deduzione dall'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi**, ma **non oltre il quarto periodo**. 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 sostenuto dal donante. Il costo o valore di acquisto deve essere **documentato con elementi certi e precisi** a cura del contribuente, in

manca di quali dovrà considerarsi pari a **zero**. I **proventi derivanti dalla detenzione** di cripto-attività percepiti nel periodo d'imposta sono **assoggettati a tassazione** senza alcuna deduzione.

Il **comma 127**, modificato dalla Camera, disciplina le **plusvalenze** realizzate su cripto-attività **fino all'entrata in vigore** della norma in esame, stabilendo che le stesse **si considerano realizzate ai sensi dell'articolo 67 del TUIR**. Per determinare la plusvalenza, la norma prevede l'applicazione dell'articolo 68, comma 6 del TUIR, ai sensi del quale le plusvalenze sono costituite dalla **differenza tra il corrispettivo percepito**, ovvero la somma o il valore normale dei beni rimborsati, **e il costo o il valore di acquisto assoggettato a tassazione, aumentato di ogni onere** inerente alla loro produzione, compresa l'imposta di successione e donazione e con esclusione degli interessi passivi. Alle plusvalenze così determinate, si consente di **portare in deduzione**, ai sensi dell'articolo 68, comma 5 del TUIR, **le minusvalenze** relative ad operazioni aventi ad oggetto cripto-attività **realizzate fino alla data di entrata in vigore** della disposizione in esame.

Il **comma 128** dell'articolo 1 in esame modifica il decreto legislativo n. 461 del 1997, recante la **disciplina tributaria dei redditi di capitale e dei redditi diversi**. Più in particolare, sono oggetto di modifica, a seguito dell'inclusione del riferimento esplicito alle cripto-attività nel TUIR effettuata dal comma 1, gli articoli 5, 6 e 7 del citato decreto legislativo, i quali introducono la disciplina dell'**imposta sostitutiva sulle plusvalenze e sugli altri redditi**.

Il decreto legislativo n. 461 del 1997 ha complessivamente riorganizzato la tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria. Gli articoli 5, 6 e 7 del decreto configurano **tre diversi regimi**: il regime della **dichiarazione**, quello cosiddetto del "**risparmio amministrato**" e quello del "**risparmio gestito**". La differenza tra i tre regimi si sostanzia negli adempimenti posti a carico dell'investitore o del gestore delle attività finanziarie, nel momento in cui viene applicata la tassazione (maturato o realizzato) nonché nel trattamento fiscale di profitti e perdite (con particolare riferimento alla possibilità di portare in deduzione le minusvalenze).

Il **regime dichiarativo** (di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 461 del 1997) prevede che tutti gli adempimenti di natura fiscale sui redditi finanziari siano compiuti dal titolare delle attività che hanno generato il reddito. Tale regime si caratterizza per **l'applicazione di un'imposta** sui redditi di capitale **al momento del loro realizzo**, con l'assoggettamento alla ritenuta alla fonte da parte dell'intermediario, oppure in dichiarazione dei redditi. In questa dichiarazione vengono, in ogni caso, tassati i redditi diversi di natura finanziaria, con imposta sostitutiva al 26 per cento. Il regime della dichiarazione costituisce il **regime ordinario di tassazione dei redditi diversi di natura finanziaria** ed è caratterizzato dall'applicazione di un'imposta sostitutiva dovuta dal contribuente direttamente nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta di realizzo, su una base imponibile determinata compensando le componenti reddituali positive e negative. Le eventuali eccedenze di minusvalenze e perdite possono essere utilizzate in compensazione nei quattro periodi d'imposta successivi.

Nel regime dichiarativo il contribuente ha l'obbligo di presentare la dichiarazione dei redditi annuale, identificandosi come titolare delle attività finanziarie che hanno prodotto i redditi. La tassazione avviene "per **cassa**" alla realizzazione del provento. Inoltre la **compensazione** tra guadagni e perdite può avere luogo **solo tra redditi della stessa natura** (non è possibile compensare la plusvalenza realizzata da partecipazioni qualificate con la minusvalenza realizzata da partecipazioni non qualificate).

Il **regime del risparmio amministrato** (di cui all'articolo 6 del decreto legislativo n. 461 del 1997) riguarda il caso in cui l'investitore affidi i propri risparmi in deposito a un intermediario,

generalmente attraverso un contratto di amministrazione e custodia, senza delegarne la gestione. **L'investitore delega l'intermediario per gli adempimenti fiscali:** è l'intermediario a calcolare, per ogni operazione, l'imposta dovuta e a versarla al fisco in base all'aliquota corrente. Il regime del risparmio amministrato costituisce un regime opzionale di tassazione per i redditi diversi di natura finanziaria che comporta la tassazione al realizzo dei redditi mediante applicazione di una imposta sostitutiva da parte degli intermediari con cui il contribuente detiene uno stabile rapporto (custodia e amministrazione titoli, deposito titoli, gestione individuale di portafogli o rubrica fondi).

Le **imposte** sono calcolate **solo sulle plusvalenze** effettivamente realizzate a seguito di un'attività di compravendita ed è possibile effettuare la compensazione con le minusvalenze. La compensazione può avere luogo solo tra redditi della stessa natura. Eventuali perdite o minusvalenze possono essere compensate con successive plusvalenze realizzate nel medesimo periodo d'imposta o in quelli successivi, ma non oltre il quarto. Anche tale regime prevede la tassazione secondo il principio di **cassa**, con l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota del 26 per cento a cura degli intermediari. La tassazione avviene a conclusione di **ogni singola operazione** e non al momento della presentazione della dichiarazione dei redditi.

Il regime cosiddetto del **risparmio gestito** (di cui all'articolo 7 del decreto legislativo n. 461 del 1997) riguarda il caso in cui un intermediario finanziario specializzato (Banca, Società d'intermediazione mobiliare, fondo comune d'investimento aperto o chiuso e SICAV) gestisca una serie di attività finanziarie in base a uno specifico contratto di investimento relativo al servizio di gestione individuale di portafogli.

L'imposta viene pagata dall'intermediario che gestisce i risparmi dell'investitore ed è calcolata sul **risultato netto** della gestione **maturato**, confrontando cioè la valorizzazione complessiva del portafoglio investimenti alla fine dell'esercizio con quella all'inizio. Pertanto l'investitore è esente da obblighi nei confronti dell'amministrazione fiscale, in quanto ad essi adempie il gestore del suo risparmio. Di conseguenza, rispetto agli altri regimi in questo caso la tassazione avviene "**per competenza**", cioè in un momento preciso in cui viene valutata la **maturazione del provento, e non al momento della sua effettiva percezione**.

Il risultato maturato dalla gestione, se positivo, deve essere assoggettato all'imposta sostitutiva del 26 per cento. Il regime del risparmio gestito costituisce un **regime opzionale di tassazione non solo dei redditi diversi ma anche dei redditi di capitale**, la cui applicazione è demandata agli intermediari che prestano il servizio di gestione individuale di portafogli. **Tale regime**, che si basa sulla tassazione del risultato maturato di gestione dell'anno, determinato come differenza tra il valore del patrimonio gestito al termine di ciascun anno solare e il valore dello stesso a inizio del medesimo anno, **è l'unico che consente di compensare le perdite e le minusvalenze con i redditi di capitale**.

La **lettera a) del comma 128** in esame modifica l'**articolo 5 del decreto legislativo n. 461 del 1997**, il quale prevede che i redditi diversi di cui alle lettere da *c)* a *c-quinquies*) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR siano **soggetti ad imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi con l'aliquota del 12,50 per cento. La **misura** di tale aliquota è stata successivamente **innalzata** dall'articolo 3, comma 1, del decreto legge n. 66 del 2014, ai sensi del quale le ritenute e le imposte sostitutive sugli interessi, premi e ogni altro provento di cui all'articolo 44 del TUIR, e sui redditi diversi di cui all'articolo 67, comma 1, lettere da *c-bis*) a *c-quinquies*), del medesimo testo unico, ovunque ricorrano, sono stabilite nella misura del **26 per cento**. Pertanto, per effetto della modifica introdotta, **la nuova lettera c-sexies)** del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR **viene inserita nell'elenco previsto dal citato articolo 5**, fra i redditi diversi **oggetto dell'imposta sostitutiva**. Di conseguenza, le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione

di cripto-attività, al di sopra della soglia definita vengono assoggettate a un'imposta del 26 per cento.

Con riferimento alla misura dell'aliquota, si valuti inoltre di apportare la medesima modifica all'articolo 3, comma 1, del decreto legge n. 66 del 2014.

La **lettera b) del comma 128** dell'articolo in esame modifica l'**articolo 6 del decreto legislativo n. 461 del 1997** che prevede l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva **su ciascuna plusvalenza** o altro reddito diverso realizzato (regime cosiddetto del risparmio amministrato, vedi *supra*). Il **numero 1)** ne modifica il dettato **includendo** "i rimborsi, le cessioni, le permutazioni o la detenzione di **cripto-attività** di cui alla lettera *c-sexies*) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR" fra le operazioni per cui è possibile **optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva su ciascuna plusvalenza o altro reddito diverso realizzato**. L'esercizio dell'opzione è consentito sempreché **intervengano** nei predetti rapporti o cessioni, come intermediari professionali o come controparti, banche o imprese di investimento autorizzate, con cui siano intrattenuti rapporti di custodia, amministrazione, deposito (soggetti amministratori).

Il successivo **numero 2)** inserisce al citato articolo 6 del decreto legislativo n. 461 del 1997 il comma 1-bis ai sensi del quale **l'opzione per il regime del risparmio amministrato può essere resa**, con riferimento alle plusvalenze e gli altri proventi realizzati sulle **cripto-attività**, anche ai **prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale** e ai **prestatori di servizi di portafoglio digitale**.

I prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale e i prestatori di servizi di portafoglio digitale sono operatori non finanziari inclusi dalle lettere *i)* e *i-bis)* del comma 5 dell'articolo 3 del decreto legislativo n. 231 del 2007 fra i soggetti ai quali si applicano le regole previste dal medesimo decreto, per prevenire che il sistema finanziario venga utilizzato a scopo di **riciclaggio** dei proventi di attività criminose e di **finanziamento del terrorismo** (normativa antiriciclaggio). Tali soggetti sono iscritti nel [Registro dei cambiavalute](#) tenuto dall'Organismo Agenti e Mediatori (OAM) in base al disposto del [decreto 13 gennaio 2022](#) del MEF.

Il **numero 3)** della **lettera b) del comma 128** modifica l'articolo 6, comma 3 del decreto legislativo n. 461 del 1997 specificando che, nel caso in cui i soggetti deputati al pagamento dell'imposta sostitutiva **non siano in possesso dei dati e delle informazioni necessarie** per l'applicazione della stessa alle plusvalenze e agli altri redditi realizzati sulle cripto-attività, **il contribuente è tenuto a consegnare**, anche in copia, **la relativa documentazione**. Viene invece **esclusa la possibilità** (riservata ad altre tipologie di redditi diversi) **di presentare**, in mancanza dei suddetti dati, una **dichiarazione sostitutiva** in cui gli stessi siano attestati dal contribuente.

Il **numero 4)** include il riferimento alle **cripto-attività** nell'articolo 6, comma 4 del decreto legislativo n. 461 del 1997, che specifica la **modalità con cui i soggetti amministratori sono tenuti a calcolare** ciascuna **plusvalenza**, differenziale positivo o provento realizzato, ai fini dell'applicazione dell'imposta **nel caso di pluralità di titoli**, quote, certificati, rapporti o cripto-attività **appartenenti a categorie omogenee**.

In particolare per applicare l'imposta su ciascuna plusvalenza, differenziale positivo o provento realizzato, escluse quelle realizzate mediante la cessione a termine di valute estere, i soggetti

amministratori, nel caso di pluralità di titoli, quote, certificati, rapporti o cripto-attività appartenenti a categorie omogenee, **assumono come costo o valore di acquisto il costo o valore medio ponderato relativo a ciascuna categoria** dei predetti titoli, quote, certificati, rapporti o cripto-attività. Il **numero 5) include il riferimento alle cripto-attività** nell'articolo 6, comma 6 del decreto legislativo n. 461 del 1997, il quale specifica che **si considera cessione a titolo oneroso anche il trasferimento dei titoli, quote, certificati, rapporti o cripto-attività a rapporti di custodia o amministrazione intestati a soggetti diversi** dagli intestatari del rapporto di provenienza, **nonché il passaggio dal regime del risparmio amministrato a quello del risparmio gestito** (di cui al successivo articolo 7 del decreto), **salvo che il trasferimento non sia avvenuto per successione o donazione**. Il **numero 6) include il riferimento alle cripto-attività** nell'articolo 6, comma 7 del decreto legislativo n. 461 del 1997, che disciplina la modalità di **valutazione delle plusvalenze e minusvalenze** nei casi di **prelievo** delle attività, di loro **trasferimento a rapporti di custodia o amministrazione intestati agli stessi soggetti** intestatari dei rapporti di provenienza, o di revoca dell'opzione l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva **su ciascuna plusvalenza** o altro reddito diverso realizzato (regime del risparmio amministrato).

I **numeri 7) e 8) della lettera b) del comma 128** includono i **prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale** e i **prestatori di servizi di portafoglio digitale** fra i soggetti tenuti a:

- **provvedere al versamento diretto dell'imposta** dovuta dal contribuente al concessionario della riscossione ovvero alla sezione di tesoreria provinciale, entro il quindicesimo giorno del secondo mese successivo a quello in cui è stata applicata, trattenendone l'importo su ciascun reddito realizzato o ricevendone provvista dal contribuente (comma 9 del decreto legislativo n. 461 del 1997);
- **comunicare all'amministrazione finanziaria** entro il termine stabilito per la presentazione della dichiarazione dei sostituti d'imposta **l'ammontare complessivo delle plusvalenze e degli altri proventi** e quello delle imposte sostitutive applicate nell'anno solare precedente (comma 10 del decreto legislativo n. 461 del 1997).

La **lettera c) del comma 128** interviene sull'**articolo 7 del decreto legislativo n. 461 del 1997** che prevede l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva **sul risultato maturato delle gestioni individuali di portafoglio** (regime cosiddetto del risparmio gestito, vedi *supra*). Il **numero 1)** ne modifica il dettato **includendo** i rimborsi, le cessioni, le permutazioni o la detenzione di **cripto-attività** di cui alla lettera *c-sexies*) del comma 1 dell'articolo 67 del TUIR" fra le operazioni per cui è possibile **optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sul risultato maturato delle gestioni individuali di portafoglio**. In tal caso le citate operazioni su cripto- valute andranno a **concorrere alla determinazione del risultato della gestione** ai fini dell'applicazione dell'imposta. L'esercizio di tale opzione è consentito sempreché il contribuente abbia **conferito a un soggetto, abilitato alla prestazione del servizio di gestione di portafogli**, l'incarico di gestire masse patrimoniali costituite da somme di denaro o beni non relativi all'impresa.

Il **numero 2) include il riferimento alle cripto-attività** nell'articolo 7, comma 5, del decreto legislativo n. 461 del 1997, che prevede le **modalità di valutazione del patrimonio gestito all'inizio ed alla fine di ciascun periodo d'imposta**.

Il **numero 3)** include il riferimento alle **cripto-attività** nell'articolo 7, comma 7 del decreto legislativo n. 461 del 1997, il quale specifica che **si considera cessione a titolo oneroso il conferimento al regime del risparmio gestito** di titoli, quote, certificati, rapporti o (per effetto della novella in esame) **cripto-attività**. La norma specifica inoltre le modalità di valutazione delle attività, fra cui vengono incluse le **cripto-attività**, in caso di passaggio dal regime del risparmio amministrato a quello del risparmio gestito, nonché nel caso di passaggio da due diversi rapporti contrattuali entrambi in regime di risparmio gestito.

Il **numero 4)** include il riferimento alle **cripto-attività** nell'articolo 7, comma 8 del decreto legislativo n. 461 del 1997, che disciplina la modalità di **determinazione del risultato della gestione** nei casi di **prelievo** delle attività, di loro **trasferimento** ad altro deposito o **rapporto** di custodia, amministrazione o **gestione**.

Il successivo **numero 5)** include il riferimento alle **cripto-attività** nell'articolo 7, comma 9 del decreto, che reca ulteriori elementi ai fini della **valutazione delle plusvalenze e minusvalenze** nei casi appena citati. La **lettera d) del comma 128** include il riferimento alle **cripto-attività** nell'articolo 10, comma 1 del decreto legislativo n. 461 del 1997, che disciplina gli **obblighi a carico di intermediari ed altri soggetti che intervengono in operazioni fiscalmente rilevanti** (rilascio della relativa certificazione; comunicazione all'amministrazione finanziaria dei dati relativi alle singole operazioni effettuate nell'anno precedente e dei redditi di capitale non imponibili o imponibili in misura ridotta, imputabili a soggetti non residenti).

Il **comma 129** in esame modifica il decreto legge n. 167 del 1990, che disciplina la **rilevazione a fini fiscali di taluni trasferimenti da e per l'estero di denaro, titoli e valori**, includendovi i riferimenti alle **cripto-attività** e ai **prestatori di servizi di portafoglio digitale**.

In particolare, l'articolo 1 del decreto legge n. 167 del 1990 stabilisce che gli intermediari bancari e finanziari che intervengono nei trasferimenti da o verso l'estero di mezzi di pagamento sono tenuti a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati acquisiti in occasione dell'adeguata verifica dell'identità della clientela in relazione alle predette operazioni, effettuate anche in valuta virtuale **ovvero** (per effetto della **lettera a) del comma 4)** in **cripto-attività**, di importo pari o superiore a 5.000 euro, limitatamente alle operazioni eseguite per conto o a favore di persone fisiche, enti non commerciali e di società semplici e associazioni equiparate ai sensi dell'articolo 5 del TUIR. Nella norma in vigore, fra gli intermediari è già incluso il riferimento ai prestatori di servizi relativi all'utilizzo di valuta virtuale mentre quello ai **prestatori di servizi di portafoglio digitale** viene inserito mediante la novella in esame (**lettera b) del comma 4)**. I medesimi prestatori di servizi sono inclusi fra gli intermediari soggetti ai poteri informativi dell'Unità speciale per il contrasto della evasione ed elusione internazionale dell'Agenzia delle entrate costituita ai sensi dell'articolo 12, comma 3, del decreto legge n. 78 del 2009, e dei reparti speciali della Guardia di finanza in relazione ai trasferimenti effettuati attraverso non residenti (articolo 3 del decreto legge n. 167 del 1990).

Il successivo articolo 4 stabilisce che le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 TUIR, residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria **ovvero** (per effetto della **lettera c) del comma 4)** delle **cripto-attività**, suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, devono indicarli nella dichiarazione annuale dei redditi. Sono altresì tenuti agli obblighi di dichiarazione i medesimi soggetti che, pur non essendo possessori diretti degli investimenti esteri e delle attività

estere di natura finanziaria **ovvero** (per effetto della modifica in esame) **in crypto-attività**, siano titolari effettivi dell'investimento secondo quanto previsto dalla normativa antiriciclaggio.

Il **comma 130** stabilisce che le maggiori entrate derivanti dall'attuazione del medesimo articolo sono destinate al **Fondo per la riduzione della pressione fiscale** istituito nello stato di previsione del MEF.

L'**articolo 131** stabilisce che i **componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle crypto-attività non concorrono alla formazione del reddito ai fini dell'imposta sul reddito delle società (IRES) e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).**

A tal fine, viene integrato l'**articolo 110 del TUIR**, recante norme generali sulle valutazioni necessarie per la determinazione della base imponibile IRES, inserendovi il comma 3-*bis*, per effetto del quale, in deroga alla disciplina generale, non concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle crypto-attività alla data di chiusura del periodo d'imposta a prescindere dall'imputazione al conto economico. Il comma 132 stabilisce che tale disposizione si applichi anche ai fini dell'IRAP.

Come illustrato dal Governo nella sua relazione, "resta fermo che **nel momento in cui le crypto-attività sono permutate** con altri beni (incluse altre crypto-attività) o cedute in cambio di moneta avente corso legale, **la differenza tra il corrispettivo incassato e il valore fiscale concorre alla formazione del reddito di periodo**".

I **commi da 133 a 137** consentono di determinare, per il calcolo delle plusvalenze e minusvalenze, il valore di acquisto delle crypto-attività possedute alla data del **1° gennaio 2023** a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una **imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, nella misura del **14 per cento**.

Più in particolare il comma 133, stabilisce che, per la determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-*sexies*), del TUIR, per ciascuna crypto-attività posseduta alla data del 1° gennaio 2023, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data, determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR, a condizione che il predetto valore sia assoggettato ad una **imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi, nella misura del 14 per cento. L'imposta sostitutiva così determinata è **versata entro il 30 giugno 2023**, con le modalità previste dal capo III del decreto legislativo n. 241 del 1997 (comma 134) e **può essere rateizzata** fino ad un massimo di **tre rate annuali** di pari importo, a partire dalla predetta data del 30 giugno 2023 (comma 135). Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente a ciascuna rata.

La norma in esame specifica inoltre (comma 136) che **le minusvalenze calcolate per effetto della rideterminazione** del valore di acquisto delle crypto-attività al 1° gennaio 2023 **non sono utilizzabili** ai sensi del comma 9-*bis* dell'articolo 68 del TUIR, la cui introduzione è prevista dall'articolo 1, comma 127 del disegno di legge in esame (vedi *supra*).

Le maggiori entrate derivanti dall'attuazione dell'imposta sostitutiva sono destinate al **Fondo per la riduzione della pressione fiscale** istituito nello stato di previsione del MEF (comma 137).

I **commi da 138 a 143** dell'articolo 1 del disegno di legge in esame, come modificati dalla Camera, **consentono ai contribuenti che non hanno indicato nella propria dichiarazione la detenzione delle crypto-attività** e i redditi derivati dalle stesse, di **regolarizzare** la propria posizione presentando un'apposita **istanza di emersione** e versando la **sanzione** per l'omessa indicazione nonché, nel caso in cui le crypto-attività abbiano prodotto reddito, un'**imposta sostitutiva** in misura pari al **3,5 per cento del valore delle crypto-attività** detenute al termine di ogni anno o al momento del realizzo.

Tali norme si applicano alle persone fisiche, agli enti non commerciali e alle società semplici ed equiparate ai sensi dell'articolo 5 TUIR, residenti in Italia che, che non hanno indicato nella propria dichiarazione annuale dei redditi le crypto-attività detenute entro la data del 31 dicembre 2021, nonché i redditi sulle stesse realizzati (ai sensi dell'articolo 4, comma 1 della legge n. 167 del 1990). Tali soggetti possono presentare una **istanza di emersione** secondo il modello approvato **con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate** (comma 141) che disciplina il contenuto, le modalità e i termini di presentazione dell'istanza stessa, nonché le ulteriori modalità di attuazione delle disposizioni relative alla regolarizzazione delle crypto-attività.

Il comma 139 dispone che, nel caso in cui le crypto-attività **non abbiano prodotto reddito**, per **regolarizzare** la propria posizione è sufficiente **presentare l'istanza**, indicando le attività detenute al termine di ciascun periodo d'imposta e **versando la sanzione per la omessa indicazione** delle proprie attività, nella **misura ridotta pari allo 0,5 per cento per ciascun anno sul valore delle attività non dichiarate**. I soggetti che hanno realizzato redditi nel periodo di riferimento, invece, ai sensi del comma 140 dell'articolo in esame, possono **regolarizzare** la propria posizione presentando **l'istanza** e **pagando un'imposta sostitutiva nella misura del 3,5 per cento del valore** delle medesime attività detenute al termine di ogni anno o al momento del realizzo, nonché di una ulteriore somma pari allo 0,5 per cento per ciascun anno del predetto valore a titolo di sanzioni e interessi, per la omessa indicazione delle attività.

Ferma restando la dimostrazione della liceità della provenienza delle somme investite, la regolarizzazione produce effetti esclusivamente in riferimento ai redditi relativi alle attività di cui al comma 1 e alla non applicazione delle sanzioni di cui all'articolo 5, comma 2, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167.

Le maggiori entrate derivanti dall'attuazione dei commi da 138 a 142 affluiscono ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato per essere destinate, anche mediante riassegnazione, sulla base del monitoraggio periodico dei relativi versamenti, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale di cui all'articolo 1, comma 130.

L'articolo 1, commi da 144 a 147, applica **l'imposta di bollo** ai rapporti aventi ad oggetto le crypto-attività nella misura del **2 per mille annui del relativo valore**. Le modalità e i termini di versamento sono le stesse di quelle dell'imposta di bollo.

L'articolo in esame, al **comma 144**, modifica il D.P.R. n. 642 del 1972 (disciplina dell'imposta di bollo) all'articolo 13 dell'Allegato A - Tariffa, parte prima, comma 2-*ter* che prevede l'applicazione dell'imposta del 2 per mille alle "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". A tale elenco, per effetto della disposizione in esame vengono aggiunte le **comunicazioni relative a crypto-attività** di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c-*sexies*), TUIR.

Il **comma 145** modifica l'articolo 13 dell'Allegato A - Tariffa, parte prima, nota 3- *ter*, del D.P.R. n. 642 del 1972 là dove specifica che la comunicazione relativa ai prodotti finanziari, ivi compresi i

buoni postali fruttiferi, anche non soggetti all'obbligo di deposito, si considera in ogni caso inviata almeno una volta nel corso dell'anno anche quando non sussiste un obbligo di invio o di redazione e che l'imposta è comunque dovuta una volta l'anno o alla chiusura del rapporto, per **includere le crypto-attività fra i prodotti finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione**.

Il **comma 146** interviene sull'articolo 19, comma 18, del decreto legge n. 201 del 2011 che ha previsto, a decorrere dal 2012, un'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero da soggetti residenti nel territorio dello Stato applicabile ai soggetti tenuti agli obblighi di monitoraggio di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto legge n. 167 del 1990. Con la modifica in esame viene integrata tale disposizione prevedendo che, **a decorrere dal 2023, in luogo dell'imposta di bollo di cui all'articolo 13 della Tariffa**, parte prima, allegata al D.P.R. n. 642 del 1972, **si applichi un'imposta sul valore delle crypto-attività detenute da tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato** e non solo ai soggetti obbligati ai sensi dell'articolo 4 del decreto legge n. 167 del 1990. La relazione illustrativa del Governo, al riguardo, rappresenta che l'applicazione di un'**imposta sul valore** delle stesse detenute da soggetti residenti nel territorio dello Stato nella medesima misura del **2 per mille** da versare secondo le modalità e i termini delle imposte sui redditi **sarebbe prevista in luogo dell'imposta di bollo con esclusivo riferimento ai "casi in cui, ad esempio, le crypto-attività siano detenute presso intermediari non residenti o archiviate su chiavi USB, personal computer e smartphone"**.

Tale imposta si applica a decorrere dal 2023 a tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato e non solo a quelli tenuti agli obblighi di monitoraggio di cui all'articolo 4 del decreto legge n. 167 del 1990.

Alla luce della lettera della disposizione in esame – anche in considerazione di quanto chiarito dal Governo nella relazione illustrativa - si valuti l'opportunità di specificare con maggiore precisione, nel testo della disposizione in commento, quali sono i presupposti al ricorrere dei quali trova applicazione l'imposta di bollo di cui all'articolo 13 della Tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 642 del 1972 e, quali invece, siano le condizioni alle quali si applica l'introdotta imposta sul valore delle crypto attività.

Il **comma 147** prevede infine che le eventuali maggiori entrate derivanti dall'attuazione dell'articolo 35 in commento siano **destinate**, anche mediante riassegnazione, **al Fondo per la riduzione della pressione fiscale** istituito nello stato di previsione del MEF.

ASSEGNAZIONE E CESSIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI E TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

100. Le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che, entro il 30 settembre 2023, assegnano o cedono ai soci beni immobili, diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, primo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa possono applicare le disposizioni del presente comma e dei commi da 101 a 105 a condizione che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022 ovvero che siano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022. Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2023 si trasformano in società semplici.

101. Sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati, o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento ovvero del 10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, della cessione o della trasformazione. 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.

102. Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o, in alternativa, ai sensi del primo periodo del presente comma, è computato in misura non inferiore a uno dei due valori.

103. Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate deve essere aumentato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva. Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni dei commi 1 e da 5 a 8 dell'articolo 47 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Tuttavia, il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o delle quote possedute.

104. Per le assegnazioni e le cessioni ai soci di cui ai commi da 100 a 102, le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

105. Le società che si avvalgono delle disposizioni dei commi da 100 a 104 devono versare il 60 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 30 settembre 2023 e la restante parte entro il 30 novembre 2023, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Per la riscossione, i rimborsi e il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

I commi in esame introducono delle **agevolazioni fiscali temporanee** per le **cessioni o assegnazioni, da parte delle società** - ivi incluse le cd. società non operative - **di beni immobili e di beni mobili registrati ai soci**: a queste operazioni si applica **un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'IRAP **ed è ridotta l'imposta di registro**. Analoghe agevolazioni sono previste per le relative trasformazioni societarie.

L'assegnazione dei beni costituisce, insieme all'attribuzione di denaro, lo strumento col quale la società effettua la distribuzione di utili o la restituzione di capitale. Con le norme in esame viene riproposta la misura in passato già prevista dall'articolo 29 della legge 23 dicembre 1997, n. 449, come successivamente integrato dall'articolo 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28, nonché, da ultimo, dalla legge di stabilità 2016 (legge n. 208 del 2015), prorogata dalla legge di bilancio 2017 (articolo 1, comma 565).

Sulle questioni applicative di questa ultima disposizione era intervenuta la [Circolare n. 26 del 1° giugno 2016](#) del Ministero delle finanze, cui si farà riferimento in seguito

In particolare **il comma 100** individua i destinatari di tale agevolazione, ovvero le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che assegnino o cedano ai soci **beni immobili**, diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Le medesime norme si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2023 si trasformino in società semplici.

Si ricorda che, secondo quanto previsto dall'articolo 9 del TUIR, l' predetti beni ovvero la trasformazione di una società commerciale in società semplice, in assenza dell'agevolazione introdotta, comporterebbe il realizzo all'assegnazione del valore normale dei citati beni.

Le agevolazioni previste si applicano **a condizione che**:

- le cessioni o assegnazioni siano avvenute entro il 30 settembre 2023;
- tutti i soci siano iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2022 ovvero vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

Il comma 101 individua in primo luogo la base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva ossia la differenza tra il **valore normale dei beni assegnati** o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e **il loro costo fiscalmente riconosciuto**.

L'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP ha **un'aliquota dell'8 per cento**, che cresce al 10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione.

In assenza di tale agevolazione il regime ordinario applicabile sarebbe: 24% di Ires, la tassazione progressiva Irpef, nonché l'aliquota del 3,9% di Irap salvo, maggiorazione settoriale o regionale.

L'aliquota è fissata nella **misura del 13 per cento** per le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano.

Le riserve e i fondi in sospensione d'imposta sono poste patrimoniali costituite in occasione di particolari situazioni, in genere previste da norme speciali (ad esempio nel caso di rivalutazioni di beni d'impresa), che ne **rinviano l'imposizione ad un momento successivo**, generalmente coincidente con la distribuzione di detti fondi e riserve o con il verificarsi di uno dei presupposti che comportano il venir meno del regime di sospensione.

Il **comma 102** chiarisce i criteri di determinazione del **valore normale**, necessario per la determinazione della base imponibile. Per gli **immobili, su richiesta** della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il **valore normale** può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle **rendite risultanti in catasto** dei **moltiplicatori** determinati con i criteri e le modalità previsti dalle norme in tema di imposta di registro.

Si fa riferimento in particolare ai criteri e alle modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131.

Il comma 4, primo periodo, dell'articolo 52 del Testo Unico dell'imposta di registro prevede che la rendita dominicale (per i terreni) e la rendita catastale (per i fabbricati) moltiplicati per specifici coefficienti (rispettivamente 75 e 100) ed aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito non danno luogo a rettifica di valore ai fini della predetta imposta.

Si precisa inoltre che, nel caso di **cessione**, il **corrispettivo della stessa**, ove inferiore al valore normale del bene - determinato ai sensi delle regole generali del TUIR (art. 9) o, in alternativa, con l'applicazione dei moltiplicatori di cui al precedente inciso - sia computato in misura **non inferiore ad uno dei due valori** (valore normale o valore catastale).

Secondo l'articolo 9 del TUIR per valore normale si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.

Il **comma 103** dispone che il **costo fiscalmente riconosciuto** delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va **aumentato** della **differenza assoggettata ad imposta sostitutiva**.

Viene inoltre disposto che, nei confronti dei soci assegnatari, non si applichino le disposizioni sul trattamento fiscale degli utili di cui al **comma 1, secondo periodo e dal 5 all'8 del menzionato articolo 47**, relativi alla presunzione di distribuzione degli utili di esercizio, nonché in tema di distribuzione di beni ai soci e trattamento fiscale di dette assegnazioni.

Si chiarisce inoltre che **il valore normale dei beni ricevuti**, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

Per quanto concerne il **costo fiscalmente riconosciuto** del bene assegnato, la citata [Circolare n. 26 del 1° giugno 2016](#) rimandava, relativamente ai beni plusvalenti, ai criteri previsti dall'art. 110, comma 1, lettera *b*), del Tuir, norma secondo cui si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali; la circolare chiariva che tale costo andava computato al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti.

Per quanto invece riguarda i cd. “beni merce” (beni che in caso di cessione danno luogo a ricavi), ove non siano valutati dalla società in base al metodo del "costo specifico", il costo fiscalmente riconosciuto era determinato con criteri corrispondenti a quelli stabiliti per la determinazione del costo del venduto, facendo quindi riferimento ad una situazione di magazzino, relativa ai beni assegnati, redatta alla data di assegnazione.

Il **comma 104** stabilisce che le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili alle assegnazioni e le cessioni ai soci di cui ai commi da 77 a 79 **sono ridotte alla metà** (in via generale dal 9% al 4,5%) **e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa** (in luogo dell'aliquota del 2% per le imposte ipotecarie e dell'1% per quelle catastali).

Quanto al **versamento dell'imposta** il **comma 105** precisa che esso deve avvenire in due rate: il 60 per cento entro il 31 luglio 2023 e la restante parte entro il 30 novembre 2023 secondo le norme generali sui versamenti (di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241).

Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

ESTROMISSIONE DEI BENI D'IMPRESA INDIVIDUALE

106. Le disposizioni dell'articolo 1, comma 121, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni ivi indicati, posseduti alla data del 31 ottobre 2022, poste in essere dal 1° gennaio 2023 al 31 maggio 2023. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva di cui al citato comma 121 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015 sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2023 e il 30 giugno 2024. Per i soggetti che si avvalgono delle disposizioni del presente comma gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2023.

Il comma 106 prevede che le disposizioni concernenti la cd. estromissione dei beni di imprese individuali - ossia la possibilità di escludere beni immobili strumentali dal patrimonio dell'impresa, assegnandoli all'imprenditore dietro pagamento di un'imposta sostitutiva - possano applicarsi anche alle esclusioni dei beni posseduti alla data del 31 ottobre 2022, poste in essere dal 1° gennaio 2023 al 31 maggio 2023.

Le norme in esame **estendono l'applicazione** delle previsioni contenute nell'articolo 1, comma 121, della legge 28 dicembre 2015, n. 208. Il comma 121 aveva disposto l'applicazione opzionale, per gli **imprenditori individuali**, di **un'imposta sostitutiva di IRPEF e IRAP**, con aliquota **dell'8 per cento**, sugli **immobili strumentali** posseduti alla data del 31 ottobre 2015. Il pagamento dell'imposta consentiva di **escludere tali beni dal patrimonio dell'impresa**, con effetto dal primo periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016.

Più in dettaglio, si disponeva che l'**imprenditore individuale** che alla data del **31 ottobre 2015** possedeva **beni immobili strumentali** potesse, entro il **31 maggio 2016**, **optare** per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal **periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016**. L'esclusione implicava il pagamento di una **imposta sostitutiva** di IRPEF e IRAP, con aliquota dell'**8 per cento**, applicata sulla **differenza tra il valore normale** di tali beni ed il **relativo valore fiscalmente riconosciuto**.

La disposizione prevedeva inoltre l'applicazione, in quanto compatibili delle norme dei già commi 115 a 120 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015, che sono sostanzialmente analoghi ai commi da 1 a 6 dell'articolo 25, alla cui scheda pertanto si rinvia per approfondimenti.

La disposizione citata disciplina inoltre i termini per il versamento dell'imposta sostitutiva che deve essere fatto in due rate, rispettivamente, entro il **30 novembre 2023** e il **30 giugno 2024**.

Si chiarisce, infine, che per i soggetti che si avvalgono della disposizione in esame gli **effetti della estromissione** decorrono **dal 1° gennaio 2023**.

RIDETERMINAZIONE DEL VALORE DI TERRENI E PARTECIPAZIONI

107. All'articolo 5 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, in materia di rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) la rubrica è sostituita dalla seguente: « Rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni »;

b) dopo il comma 1 è inserito il seguente:

« *1-bis.* Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lettere c) e *c-bis*), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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 ».

108. All'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, recante riapertura di termini in materia di rivalutazione di beni di impresa e di rideterminazione di valori di acquisto, il comma 2 è sostituito dal seguente:

« 2. Le disposizioni degli articoli 5 e 7 della legge 28 dicembre 2001, n. 448, si applicano anche per la rideterminazione dei 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. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino a un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dal 15 novembre 2023; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 per cento annuo, da versarsi contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 15 novembre 2023 ».

109. Sui valori di acquisto delle partecipazioni e dei terreni edificabili e con destinazione agricola rideterminati con le modalità e nei termini indicati dal comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, come da ultimo modificato dal comma 108 del presente articolo, le aliquote delle imposte sostitutive di cui all'articolo 5, commi *1-bis* e 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, come da ultimo modificato dal comma 107 del presente articolo, e l'aliquota di cui all'articolo 7, comma 2, del medesimo decreto-legge n. 282 del 2002 sono pari al 16 per cento.

I **commi 107-109**, modificati nel corso dell'esame alla Camera, prevedono la facoltà di assumere, ai fini del computo di **plusvalenze e minusvalenze** finanziarie, anche riferite a **titoli o partecipazioni negoziate in mercati regolamentari, il valore normale di tali titoli al 31 dicembre 2023, in luogo del loro costo o valore di acquisto (comma 107)**, dietro il versamento di un'imposta sostitutiva con aliquota al **16%** (nel testo iniziale era al 14%). Sono inoltre estese alla rideterminazione dei **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 - le disposizioni in materia di **rivalutazione**, già previste in passato e più volte prorogate nel tempo, stabilendo anche per tali operazioni un'imposta sostitutiva con aliquota al 14%.

In particolare il **comma 107, lettera b)**, consente di **rideterminare a fini fiscali le plusvalenze e minusvalenze** di natura finanziaria relative ai **titoli**, alle **quote** o ai **diritti**

negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione (di cui all'articolo 67, comma 1, lettere c) e c- bis), TUIR, d. P. R. n. 917 del 1986), **posseduti alla data del 1° gennaio 2023.**

La rideterminazione consiste nell'assumere, a fini fiscali, il **valore normale** degli stessi al mese di dicembre 2022, in **luogo del costo o valore di acquisto**, a condizione che il predetto valore sia **assoggettato ad una imposta sostitutiva delle imposte sui redditi con aliquota**, stabilita al comma 86 del presente articolo, **al 16%** (nel testo iniziale era al 14%).

A tal fine viene aggiunto un nuovo **comma 1-bis** all'articolo 5 della legge n. 448 del 2001, che disciplina la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni **non negoziate nei mercati regolamentati.**

In considerazione del fatto che **la possibilità di rideterminazione dei valori d'acquisto di partecipazioni viene consentita** anche con riferimento ai **titoli negoziati in mercati regolamentati** o in sistemi multilaterali di negoziazione, la **lettera a) del comma 107** modifica la rubrica del predetto articolo sopprimendo il riferimento all'esclusione dei titoli negoziati nei mercati regolamentati.

Secondo quanto stabilito dall'articolo 9, comma 4, lettera a), del TUIR (d. P. R. n. 917 del 1986) il **valore normale è determinato per le azioni, obbligazioni e altri**

titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, **in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese.**

L'articolo 67, comma 1, lettere c) e c-bis), TUIR (d. P. R. n. 917 del 1986) definisce rispettivamente le **plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate** nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni (lettera c)) e le **plusvalenze, diverse da quelle imponibili ai sensi della lettera c)** (lettera c-bis).

In particolare la lettera c) precisa che sono partecipazioni qualificate quelle che rappresentano, complessivamente, una percentuale di diritti di voto esercitabili nell'assemblea ordinaria superiore al 2 o al 20 per cento ovvero una partecipazione al capitale od al patrimonio superiore al 5 o al 25 per cento, secondo che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni. La medesima disposizione indica le modalità secondo le quali è accertata la sussistenza di queste condizioni e definisce le plusvalenze assimilabili a quelle appena descritte.

Anche la lettera c-bis) dopo aver individuato l'ambito applicativo, precisando che oggetto della disposizione sono le plusvalenze, diverse da quelle di cui alla lettera c) realizzate mediante cessione a titolo oneroso di azioni e di ogni altra partecipazione al capitale o al patrimonio di società nonché di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, definisce le plusvalenze assimilabili.

Il comma 108, novellando l'articolo 2, comma 2, del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282 estende l'applicazione delle disposizioni dei commi da 5 a 7 del citato articolo 5 della legge n. 488 del 2001 anche alla rideterminazione dei 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.

I commi da 5 a 7 dell'articolo 5 della legge n. 448 del 2001 stabiliscono le modalità di applicazione delle disposizioni in materia di rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni, secondo le quali il valore da assumere in luogo del costo o valore di acquisto deve essere **determinato sulla base di una**

perizia giurata di stima redatta da specifiche categorie di soggetti. In particolare il comma 5 dispone che se la relazione giurata di stima è predisposta per conto della stessa società o dell'ente nel quale la partecipazione è posseduta, la relativa spesa è deducibile dal reddito d'impresa in quote costanti nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi. Se la relazione giurata di stima è predisposta per conto di tutti o di alcuni dei possessori dei titoli, quote o diritti la relativa spesa è portata in aumento del valore di acquisto della partecipazione in proporzione al costo effettivamente sostenuto da ciascuno dei possessori. L'assunzione del valore così definito quale valore di acquisto non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili ai sensi dei commi 3 e 4 dell'articolo 82 del citato testo unico delle imposte sui redditi (comma 6). Infine il comma 7 stabilisce gli intermediari abilitati all'applicazione dell'imposta sostitutiva a norma degli articoli 6 e 7 del decreto legislativo 21 novembre 1997, n. 461 tengono conto del nuovo valore, in luogo di quello del costo o del valore di acquisto, soltanto se prima della realizzazione delle plusvalenze e delle minusvalenze ricevono copia della perizia, unitamente ai dati identificativi dell'estensore della perizia stessa e al codice fiscale della società periziata.

Si dispone inoltre che le imposte sostitutive, ivi previste, possano essere rateizzate **fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo**, a decorrere dalla data del **15 novembre 2023** (nel testo originario il termine era il 30 giugno 2023); prevedendo un interesse, da versarsi contestualmente, pari al 3% sull'importo delle rate successive alla prima.

Si prevede inoltre che la redazione e il giuramento della perizia, previsti dalle citate norme, debbano essere effettuati entro la predetta data **del 15 novembre 2023** (nel testo originario il termine era il 30 giugno 2023).

Il **comma 109** prevede **un'aliquota d'imposta sostitutiva al 16% sui valori di acquisto delle partecipazioni e dei terreni edificabili e con destinazione agricola** rideterminati secondo quanto previsto dal comma 2 dell'articolo 2 del decreto-legge 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27, come da ultimo modificato dal comma 108 del presente articolo.

La stessa aliquota d'imposta sostitutiva è inoltre applicabile alla fattispecie di cui all'articolo 5, commi 1-*bis*, introdotta dalla disposizione in esame e 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448, e alla fattispecie di cui all'articolo 7, comma 2, della medesima legge riguardante le plusvalenze e le minusvalenze afferenti ai terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti.

Si ricorda che la rideterminazione del valore delle partecipazioni (di cui all'articolo 5 della legge n. 448 del 2001), dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola e dell'acquisto di partecipazioni, di cui all'articolo 7 della medesima legge, sono state più volte oggetto di proroga, da ultimo dall'articolo 29, comma 2, del decreto-legge 1 marzo 2022, n. 17, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 aprile 2022, n. 34.

Si segnala tuttavia che la presente disposizione estende tale regime anche ai titoli e alle partecipazioni negoziate nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione.

NOVITÀ IN TEMA DI INVESTIMENTI 4.0 E NUOVA SABATINI

414. Al fine di assicurare continuità alle misure di sostegno agli investimenti produttivi delle micro, piccole e medie imprese attuate ai sensi dell'articolo 2 del decreto- legge 21 giugno 2013, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013, n.98, l'autorizzazione di spesa di cui al comma 8 del medesimo articolo 2 è integrata di 30 milioni di euro per l'anno 2023 e 40 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2024 al 2026.

415. Per le iniziative con contratto di finanziamento stipulato dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2023, il termine di dodici mesi per l'ultimazione degli investimenti, previsto dai decreti attuativi adottati ai sensi dell'articolo 2, comma 5, del decreto-legge 21 giugno 2013, n.69, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2013, n. 98, è prorogato per ulteriori sei mesi.

423. All'articolo 1, comma 1057, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, concernente il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, le parole: « ovvero entro il 30 giugno 2023 » sono sostituite dalle seguenti: «ovvero entro il 30 settembre 2023 ».

L'articolo 1, comma 414 incrementa di 30 milioni di euro per il 2023 e di 40 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2024 al 2026 le risorse stanziare dall'articolo 2 del decreto legge n. 69 del 2013 per il riconoscimento di finanziamenti e contributi a tasso agevolato a favore delle micro, piccole e medie imprese che investono in macchinari, impianti, beni strumentali e attrezzature (cosiddetta "Nuova Sabatini"). Inoltre, viene prorogato di sei mesi il termine, di norma di dodici mesi, per l'ultimazione degli investimenti per le iniziative con contratto di finanziamento stipulato dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2023 (comma 415).

Il comma 414, introdotto dalla Camera, integra l'autorizzazione di spesa di cui all'articolo 2, comma 8, del decreto legge n. 69 del 2013 (cosiddetta "Nuova Sabatini") di 30 milioni di euro per l'anno 2023 e 40 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2024 al 2026, al fine di assicurare continuità alle misure di sostegno agli investimenti produttivi delle micro, piccole e medie imprese.

Il successivo **comma 415** stabilisce inoltre che, per le iniziative con contratto di finanziamento stipulato dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2023, **il termine di dodici mesi per l'ultimazione degli investimenti**, previsto dai decreti attuativi adottati ai sensi dell'articolo 2, comma 5, del decreto legge n. 69 del 2013, **è prorogato per ulteriori sei mesi.**

L'articolo 2, comma 1, del decreto legge n. 69 del 2013 ha previsto che le micro, piccole e medie imprese, come individuate dalla [Raccomandazione 2003/361/CE](#) della Commissione del 6 maggio 2003, possono accedere a **finanziamenti e ai contributi a tasso agevolato per gli investimenti**, anche mediante operazioni di *leasing* finanziario, in macchinari, impianti, beni strumentali di impresa e attrezzature nuovi di fabbrica ad uso produttivo, nonché per gli investimenti in *hardware*, in *software* ed in tecnologie digitali (cosiddetta "**Nuova Sabatini**"). La finalità è quella di accrescere la competitività dei crediti al sistema produttivo.

In base al comma 2, i finanziamenti sono concessi, entro la data di esaurimento delle risorse disponibili, dalle banche e dagli intermediari finanziari autorizzati all'esercizio dell'attività di *leasing* finanziario, nonché dagli altri intermediari finanziari iscritti all'apposito albo previsto dall'articolo 106, comma 1, del decreto legislativo n. 385 del 1993 (Testo unico bancario - TUB), che statutariamente operano nei confronti delle piccole e medie imprese, purché

garantiti da banche aderenti alla convenzione MIMIT-Associazione bancaria italiana (ABI)-Cassa depositi e prestiti S.p.A. (CDP) di cui al comma 7, a valere su un *plafond* di provvista, costituito presso la gestione separata di CDP, per l'importo massimo di 2,5 miliardi di euro incrementabili, sulla base delle risorse disponibili ovvero che si renderanno disponibili con successivi provvedimenti legislativi, fino al limite massimo di 5 miliardi di euro secondo gli esiti del monitoraggio sull'andamento dei finanziamenti effettuato dalla CDP, comunicato trimestralmente al MIMIT e al MEF.

Il comma 4 prevede che alle imprese aventi titolo il **MIMIT conceda un contributo, rapportato agli interessi calcolati sui finanziamenti concessi dai soggetti abilitati**, nella misura massima e con le modalità stabilite con i decreti ministeriali di attuazione delle disposizioni in argomento (D.M. 27 novembre 2013, D.M. 25 gennaio 2016 e D.M. 22 aprile 2022). L'erogazione del contributo è effettuata, sulla base delle dichiarazioni prodotte dalle imprese in merito alla realizzazione dell'investimento, in un'unica soluzione, secondo le modalità determinate con la medesima disciplina attuativa. I contributi sono concessi nel rispetto della disciplina europea applicabile e, comunque, **nei limiti dell'autorizzazione di spesa** di cui al comma 8, secondo periodo.

Il comma 8 ha inizialmente previsto la seguente autorizzazione di spesa per far fronte agli oneri derivanti dalla concessione dei contributi: 7,5 milioni di euro per l'anno 2014, 21 milioni di euro per l'anno 2015, 35 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2016 al 2019, 17 milioni di euro per l'anno 2020 e 6 milioni di euro per l'anno 2021. I finanziamenti sono stati rideterminati da una serie di interventi, da ultimo quello effettuato dall'articolo 1, comma 47, della legge n. 234 del 2021 (legge di bilancio 2022) che ha incrementato l'autorizzazione di spesa oggetto dell'intervento in esame di 240 milioni di euro per ciascuno degli anni 2022 e 2023; di 120 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2024 al 2026 e di 60 milioni di euro per l'anno 2027.

Si rinvia al sito del MIMIT per i [dati relativi all'attuazione della misura](#).

Si rammenta infine che, secondo l'articolo 2 dell'allegato alla Raccomandazione della Commissione n. 2003/361/CE, del 6 maggio 2003, relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese:

- la categoria delle microimprese delle piccole imprese e delle medie imprese (**PMI**) è costituita da imprese che occupano meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non supera i 50 milioni di euro oppure il cui totale di bilancio annuo non supera i 43 milioni di euro;
- nella categoria delle PMI si definisce **piccola** impresa un'impresa che occupa meno di 50 persone e realizza un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiori a 10 milioni di euro;
- nella categoria delle PMI si definisce **microimpresa** un'impresa che occupa meno di 10 persone e realizza un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiori a 2 milioni di euro.

La disposizione in esame **proroga al 30 settembre 2023** il regime del **credito d'imposta** previsto dalla legge di bilancio 2021 a favore delle imprese che abbiano effettuato **investimenti in beni strumentali nuovi**, a condizione che il relativo ordine risulti accettato dal venditore entro il 31 dicembre 2022 e che entro tale data sia stato effettuato il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione

In particolare, la disposizione in esame **estende al 30 settembre 2023** l'orizzonte temporale della disciplina del **credito di imposta** riconosciuta dall'articolo 1, comma 1057, della legge di bilancio 2021 ([legge n. 178 del 2020](#)) per gli **investimenti** aventi ad oggetto i beni ricompresi **nell'allegato A** annesso alla legge di bilancio 2017 ([legge n. 232 del 2016](#)), in virtù della quale il credito viene riconosciuto:

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

Originariamente, l'agevolazione era riconosciuta a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, entro il 30 giugno 2023, termine esteso dalla novella in esame al 30 settembre 2023.

È bene ricordare che l'articolo 1, commi 1051-1063 e 1065, della legge di bilancio 2021, nell'ambito di un più ampio rafforzamento del programma Transizione 4.0, diretto ad accompagnare le imprese nel processo di transizione tecnologica e di sostenibilità ambientale, e per rilanciare il ciclo degli investimenti penalizzato dall'emergenza legata al COVID-19, ha esteso fino al 31 dicembre 2022 la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, potenziando e diversificando le aliquote agevolative, incrementando le spese ammissibili, ampliandone l'ambito applicativo e anticipando la decorrenza dell'innovata disciplina al 16 novembre 2020.

VENDITA SU PIATTAFORME DIGITALI

151. Il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto che facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le vendite di beni mobili individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, esistenti nel territorio dello Stato, effettuate nei confronti di un cessionario non soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto è tenuto a trasmettere all'Agenzia delle entrate i dati relativi ai fornitori e alle operazioni effettuate.

La disposizione 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.

La disposizione, al fine di apprestare misure di contrasto alle frodi IVA, impone **obblighi comunicativi**, relativi ai **dati dei fornitori** e delle **operazioni effettuate**, a carico **della piattaforma digitale** che facilita la vendita *on line* ai consumatori finali di determinati beni (quali, ad esempio, telefoni cellulari, *console* da gioco, *tablet* PC e *laptop*), successivamente individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, che siano presenti nel territorio dello Stato.

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**.

In tema di vendita di beni tramite piattaforme digitali, si ritiene opportuno richiamare quanto disposto dall'articolo 13 del [decreto-legge n. 34 del 2019](#), a norma del quale il soggetto passivo che facilita, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica, le vendite a distanza di beni importati o le vendite a distanza di beni all'interno dell'Unione europea deve trasmettere all'Agenzia delle entrate, entro il mese successivo a ciascun trimestre, i dati relativi alle transazioni effettuate per ciascun fornitore.

In particolare, la disposizione obbliga il **soggetto passivo** che facilita, tramite l'uso di un'**interfaccia elettronica** quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi, le **vendite a distanza** di beni importati o le vendite a distanza di beni all'interno dell'Unione europea a trasmettere **entro il mese** successivo a **ciascun trimestre**, secondo modalità stabilite con **provvedimento** del direttore dell'**Agenzia delle entrate** ([provvedimento del 31 luglio 2019, prot. n. 660061](#)), per ciascun **fornitore** i seguenti dati:

- a) la denominazione, la residenza o il domicilio, l'indirizzo di posta elettronica;
- b) il numero totale delle unità vendute in Italia;
- c) a scelta del soggetto passivo, per le unità vendute in Italia, l'ammontare totale dei prezzi di vendita o il prezzo medio di vendita.

Il soggetto passivo è considerato **debitore d'imposta** per le vendite a distanza per le quali **non ha trasmesso**, o ha trasmesso **in modo incompleto**, i suddetti dati, presenti sulla piattaforma, se non dimostra che **l'imposta è stata assolta dal fornitore**.

Il **comma 4, nello specifico**, dispone che anche il soggetto passivo che ha facilitato tramite l'uso di un'interfaccia **elettronica le vendite a distanza di apparecchi elettronici**, nel periodo compreso tra il 13 febbraio 2019 e il 1° maggio 2019, è **tenuto a inviare all'Agenzia delle entrate i dati relativi a dette operazioni** nel mese di luglio 2019. In proposito, va chiarito che il riferimento è alla disciplina **IVA** relativa alle **cessioni di apparecchi**

elettronici introdotta a decorrere dal 13 febbraio 2019 dall'articolo 11-*bis*, commi da 11 a 15, del [decreto-legge n. 135 del 2018](#). Nello specifico, si dispone che, se un soggetto passivo facilita le vendite a distanza dei suddetti apparecchi elettronici importati da territori o paesi terzi, di valore intrinseco non superiore a 150 euro (comma 11), ovvero facilita le cessioni dei medesimi beni da un soggetto passivo non stabilito nell'Unione europea a una persona che non è soggetto passivo (comma 12), lo stesso soggetto passivo che favorisce (le vendite o) la cessione sia considerato come avente "ricevuto e ceduto detti beni".

Il comma 13 stabilisce che, ai fini dell'applicazione dei due commi appena richiamati, si presume che la persona che vende i beni tramite l'interfaccia elettronica sia un soggetto passivo e la persona che acquista tali beni non sia un soggetto passivo.

Il comma 14, con il fine di agevolare le azioni di contrasto di fenomeni fraudolenti, pone in capo al soggetto passivo che facilita le vendite a distanza l'onere di conservare la documentazione di tali vendite e di metterla a disposizione delle amministrazioni fiscali degli Stati membri (s'intende dell'Unione europea) in cui dette cessioni sono imponibili.

Ai sensi del comma 15, il soggetto passivo che facilita le vendite a distanza, nel caso in cui stabilito in un paese che non ha sottoscritto alcun accordo di assistenza reciproca con l'Italia, ha l'obbligo di designare un intermediario che agisce in suo nome e per suo conto.

La [Direttiva \(UE\) 2017/2455 del Consiglio del 5 dicembre 2017](#), al fine di contrastare più efficacemente l'evasione dell'Iva sull'*e-commerce* di provenienza extra Ue, ha introdotto disposizioni particolari che responsabilizzano i titolari delle piattaforme digitali che facilitano le transazioni. Dal 1° luglio 2021, data di applicazione delle nuove disposizioni (di cui al [decreto legislativo n. 83 del 2021](#), che recepisce gli articoli 2 e 3 della direttiva citata), vengono meno gli obblighi di comunicazione a carico dei gestori delle piattaforme elettroniche introdotti nell'ordinamento nazionale con il decreto-legge n. 34 del 2019.

In particolare, con l'articolo 8, comma 1, decreto legislativo n. 83 del 2021, i commi da 11 a 15 dell'articolo 11-*bis* del decreto-legge n. 135 del 2018 **vengono abrogati**.

STRETTA SULLA DEDUCIBILITÀ DEI COSTI BLACK-LIST

84. All'articolo 110 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, recante norme generali sulle valutazioni, dopo il comma 9 sono aggiunti i seguenti:

« *9-bis.* Le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con imprese residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'articolo 9. Si considerano Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali le giurisdizioni individuate nell'allegato I alla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione europea.

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

9-quater. Le disposizioni dei commi *9-bis* e *9-ter* non si applicano per le operazioni intercorse con soggetti non residenti cui risulti applicabile l'articolo 167, concernente disposizioni in materia di imprese estere controllate.

9-quinquies. Le disposizioni dei commi *9-bis* e *9-ter* si applicano anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Paesi o territori individuati ai sensi dello stesso comma *9-bis* ».

85. All'articolo 8, comma *3-bis*, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in materia di violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni, le parole: « comma 11 » sono sostituite dalle seguenti: « comma *9-ter* ».

86. All'articolo 31-ter, comma 1, lettera a), secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in materia di accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, le parole: « comma 10 » sono sostituite dalle seguenti: « comma *9-bis* ».

I commi 84-86 intendono ripristinare alcuni limiti alla deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese e professionisti residenti, ovvero localizzati in Stati non cooperativi a fini fiscali.

In particolare, si prevede la deducibilità delle **spese** e degli **altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni** intercorse con **imprese residenti**, ovvero **localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali**, nei **limiti del loro valore normale**, a condizione che tali operazioni abbiano avuto **concreta esecuzione**.

La deducibilità nei limiti del valore normale **non si applica** in presenza di **due condizioni**, che devono essere **provate** dalle imprese residenti in Italia:

- le operazioni poste in essere devono rispondere a un effettivo interesse economico;
- le stesse operazioni devono avere avuto concreta esecuzione.

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.

La disciplina riguardante il regime di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese e professionisti residenti, ovvero localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata (di seguito costi *black list*), contenuta nell'articolo 110, commi da 10 a 12-*bis*, del Testo unico delle imposte sui redditi - decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), è stata riformata per effetto di importanti interventi normativi succedutesi nel corso del 2015 e 2016, come diffusamente commentato dall'Agenzia delle entrate nella [Circolare n. 39/E del 2016](#).

In estrema sintesi, la disciplina delle transazioni intercorse con controparti estere è stata introdotta nell'ordinamento con l'articolo 11, comma 12, della legge 30 dicembre 1991, n. 413, prevedendo la totale indeducibilità dei relativi costi, salvo dimostrazione di specifiche esimenti, in deroga ai principi generali di rilevanza fiscale dei componenti negativi di reddito (contenuti nell'articolo 109 TUIR).

La legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015, comma 678) ha modificato i criteri fissati per l'identificazione dei Paesi a fiscalità privilegiata, rilevanti ai fini della redazione della lista contenuta nel D.M. 23 gennaio 2002, facendo esclusivo riferimento “alla mancanza di un adeguato scambio di informazioni”.

Il decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. decreto internazionalizzazione) ha modificato la disciplina applicabile ai costi *black list*, introducendo un diverso regime fiscale basato sul riconoscimento:

- della deducibilità dei costi *black list* fino a concorrenza del relativo valore normale;
- della deducibilità dell'eventuale importo del costo *black list* eccedente il valore normale del bene o servizio acquistato, a condizione che fosse dimostrato l'effettivo interesse economico, da parte del soggetto residente, a porre in essere l'operazione (c.d. seconda esimente) e l'avvenuta esecuzione della operazione medesima.

Da ultimo la legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. legge di stabilità 2016, comma 142 dell'articolo 1) ha abrogato i commi da 10 a 12-*bis* dell'articolo 110 TUIR, con la conseguente soppressione *tout court* del trattamento fiscale specifico riservato ai costi derivanti da transazioni commerciali intercorse con controparti estere localizzate in Paesi a fiscalità privilegiata.

Per effetto della predetta evoluzione normativa, il regime sulle restrizioni piene alla deducibilità dei costi *black list* è stato sostituito - in una prima fase - da un regime basato su limitazioni parziali collegate ad un certo limite prestabilito (i.e. eccedenza rispetto al valore normale del bene o servizio acquistato), fino a giungere ad ammettere i costi in parola alle regole ordinarie di deducibilità previste per la generalità dei componenti negativi di reddito.

Al riguardo, il Governo nella relazione illustrativa chiarisce che la norma 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. In particolare, con le Conclusioni del 5 dicembre 2017 (cfr. Conclusioni del Consiglio 5 dicembre 2017, documento 15429/17), il Consiglio Ecofin ha adottato la prima lista europea di giurisdizioni non cooperative a fini fiscali (Allegato I al documento 15429/17), su impulso del Gruppo tecnico di lavoro "Codice di Condotta per la tassazione del reddito di impresa" costituito in seno al Consiglio europeo. Con le Conclusioni del 5 dicembre 2019, il Consiglio Ecofin ha adottato le Linee Guida (Allegato 4 al Report semestrale del Gruppo Codice di Condotta al Consiglio Ecofin documento n. 14114/19, di seguito Linee Guida) relative alle misure difensive in materia fiscale, legislative ed amministrative, che gli Stati membri si sono impegnati ad adottare nei confronti delle giurisdizioni terze incluse nella lista. Di regola, gli Stati membri devono avere introdotto le suddette misure difensive nella normativa nazionale che deve essere in vigore dal 1° gennaio 2021. Gli Stati membri sono obbligati a selezionare ed introdurre nella normativa domestica almeno una tra le misure legislative contenute nelle Linee Guida: indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali; disposizioni in materia di società controllate estere (CFC); applicazione di ritenute alla fonte sui pagamenti in uscita e, infine, limitazioni all'applicazione della disciplina della c.d. "*participation exemption*" sui pagamenti effettuati a soggetti localizzati in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali. Le Linee Guida prevedono che le misure difensive debbano avere l'effetto di incoraggiare le giurisdizioni terze, incluse nella lista, ad allinearsi ai principi di buon governo fiscale. Le Linee Guida, specificano che l'adozione delle misure difensive non debba pregiudicare le disposizioni del diritto nazionale che consentono al contribuente di fornire la prova contraria per disapplicare la norma.

Il comma 84 introduce i commi da 9-bis a 9-quinquies nell'articolo 110 del TUIR, allo scopo di ripristinare una disciplina speciale e più limitata della deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi di reddito derivanti da operazioni intercorse con imprese e professionisti residenti, ovvero localizzati in Stati o territori non cooperativi a fini fiscali.

Il comma 9-bis più in dettaglio prevede la **deducibilità** di spese e altri componenti negativi di reddito, derivanti da **operazioni** intercorse con **imprese residenti** ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali, nei **limiti** del loro **valore normale**, determinato ai sensi dell'articolo 9 del TUIR, qualora tali operazioni abbiano avuto concreta esecuzione.

In sostanza tali componenti sfuggono al regime ordinario di deducibilità previsto dall'articolo 110 TUIR, per essere **deducibili** nel limite del **valore normale**, qualora derivino da operazioni che abbiano avuto concreta esecuzione.

Viene dunque ripresa la dicitura, già illustrata *supra*, contenuta nel decreto internazionalizzazione (D.Lgs. n. 147 del 2015), che richiama la deducibilità al cd. valore normale dei predetti componenti reddituali.

Ai sensi dell'articolo 9 del TUIR, per "valore normale" si intende il prezzo o corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento, in quanto possibile, ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi e, in mancanza, alle mercuriali e ai listini delle camere di commercio e alle tariffe professionali, tenendo conto degli sconti d'uso. Per i beni e i servizi soggetti a disciplina dei prezzi si fa riferimento ai provvedimenti in vigore.

Per specifici beni il valore normale è determinato secondo le seguenti regole (comma 4 dell'articolo 9):

- a) per le azioni, obbligazioni e altri titoli negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri, in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nell'ultimo mese;
- b) per le altre azioni, per le quote di società non azionarie e per i titoli o quote di partecipazione al capitale di enti diversi dalle società, in proporzione al valore del patrimonio netto della società o ente, ovvero, per le società o enti di nuova costituzione, all'ammontare complessivo dei conferimenti;
- c) per le obbligazioni e gli altri titoli diversi da quelli indicati alle lettere a) e b), comparativamente al valore normale dei titoli aventi analoghe caratteristiche negoziati in mercati regolamentati italiani o esteri e, in mancanza, in base ad altri elementi determinabili in modo obiettivo.

Le disposizioni considerano Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali le giurisdizioni individuate nell'Allegato I alla lista UE delle **giurisdizioni non cooperative a fini fiscali**, adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione europea.

Ai sensi del **comma 9-ter** la precedente disposizione (che prevede la deducibilità dei componenti negativi nei limiti normale delle stesse) non si applica in presenza di due condizioni, che devono essere **provate** dalle imprese residenti in Italia:

- che le operazioni poste in essere rispondono ad un effettivo interesse economico;
- che le stesse operazioni hanno avuto concreta esecuzione.

La relazione illustrativa chiarisce che dal ripristino del limite, qualora il **costo risulti inferiore o uguale al valore normale** del bene o servizio, lo stesso sarà **deducibile per l'intero valore**. Viceversa, se il **costo in questione risulta 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 sia dimostrato che le operazioni poste in essere rispondono a un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

Le norme dispongono che **le spese e gli altri componenti negativi** derivanti da operazioni con Paesi a fiscalità privilegiata, nei limiti del loro valore normale o in assenza dell'applicazione di tale limite, siano **separatamente indicati** nella dichiarazione dei redditi.

L'Amministrazione finanziaria, 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 viene concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di novanta giorni, le prove richieste *ex lege*. Dal tenore letterale della disposizione si evince dunque che le **imprese residenti debbano provare l'effettiva esecuzione dell'operazione** (per la deducibilità limitata, al valore normale) e **l'ulteriore presenza di un effettivo interesse economico** (per l'applicazione del regime ordinario).

Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, è tenuta a darne specifica **motivazione** nell'avviso di accertamento. A tal fine, il contribuente può avvalersi dello strumento **dell'interpello probatorio** all'Agenzia delle entrate, ai sensi **dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212**, recante lo Statuto dei diritti del contribuente: si tratta dello strumento col quale il contribuente può interpellare l'amministrazione per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali

relativamente alla sussistenza delle condizioni e alla valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali.

Il **nuovo comma 9-quater** contiene una disposizione di chiusura, che prevede la disapplicazione delle norme in esame nel caso di operazioni intercorse con soggetti non residenti per cui risulti applicabile l'articolo 167, concernente disposizioni in materia di imprese estere controllate (cd. disciplina *CFC – Controlled Foreign Companies*).

La disciplina contenuta nell'articolo 167 del TUIR ha la finalità di rendere imponibili in capo ai soggetti residenti o stabiliti in Italia gli utili prodotti dalle società estere controllate che beneficiano di una tassazione ridotta nello Stato di insediamento e che, al tempo stesso, risultano titolari di determinate categorie di proventi (*passive income*), senza svolgere un'attività economica effettiva. L'imposizione derivante dall'applicazione delle disposizioni previste dalla disciplina CFC viene subita dal soggetto controllante italiano, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili e in modo separato, indipendentemente dall'effettiva percezione degli stessi utili sotto forma di dividendi. La normativa CFC, introdotta nel nostro ordinamento con l'articolo 1, lettera a), della legge 21 novembre 2000, n. 342 e oggetto di ripetute modifiche nel corso degli anni, è stata riformata dall'articolo 4 del decreto legislativo 29 novembre 2018 n. 142. Si rinvia ai [chiarimenti dell'Agenzia delle entrate](#) per ulteriori approfondimenti.

Il **comma 9-quinquies** estende le norme così introdotte anche alle prestazioni di servizi rese dai professionisti domiciliati in Paesi o territori non collaborativi a fini fiscali, come definiti dal comma 9-bis.

Il **comma 85** reca le conseguenti modifiche di coordinamento, intervenendo sull'articolo 8 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che si occupa del regime sanzionatorio per le violazioni relative al contenuto e alla documentazione delle dichiarazioni; in particolare, si stabilisce che al comma 3-bis il riferimento all'abrogato comma 11 dell'articolo 110 TUIR sia sostituito dal riferimento al comma 9-ter introdotto dall'articolo in esame. Di conseguenza, per effetto delle norme in commento, quando l'omissione o incompletezza riguardi l'indicazione delle spese e degli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con Paesi a fiscalità privilegiata, (di cui all'articolo 110, comma 9-ter del TUIR, come introdotto dalle norme in esame), si applica 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 500 ed un massimo di 50.000 euro.

Analogamente, il **comma 86** modifica la disciplina degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale, di cui all'articolo 31-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. In particolare, analogamente a quanto previsto dal comma 2, all'articolo 31-ter sopra menzionato (comma 1, lettera a), secondo periodo), il riferimento all'abrogato comma 10 dell'articolo 110 TUIR è sostituito dal riferimento al nuovo comma 9-bis.

Di conseguenza, per effetto delle norme in esame, le imprese con attività internazionale che hanno accesso al [regime dell'adempimento collaborativo](#) possono sottoscrivere accordi preventivi, in contraddittorio col Fisco, volti a definire i metodi di calcolo del valore normale delle operazioni con Paesi non collaborativi da cui discendono componenti di reddito negativi parzialmente deducibili, ai sensi del nuovo comma 9-bis dell'articolo 110 TUIR.

AFFRANCAMENTO UTILI FONTE ESTERA

87. Ai fini di cui agli articoli 47, comma 4, e 89, comma 3, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, gli utili e le riserve di utile non ancora distribuiti alla data di entrata in vigore della presente legge, risultanti dal bilancio dei soggetti direttamente o indirettamente partecipati di cui all'articolo 73, comma 1, lettera d), del medesimo testo unico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022, sono integralmente esclusi dalla formazione del reddito del soggetto partecipante residente o localizzato nel territorio dello Stato, a condizione che sia esercitata l'opzione di cui al comma 88.

88. L'opzione è esercitabile solo dai contribuenti che detengono le partecipazioni nell'ambito dell'attività di impresa. I contribuenti assoggettati all'imposta sul reddito delle società possono optare per l'assoggettamento a imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, con aliquota del 9 per cento, degli utili e delle riserve di utile di cui al comma 87. I contribuenti assoggettati all'imposta sul reddito delle persone fisiche possono optare per l'assoggettamento a imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, con aliquota del 30 per cento, degli utili e delle riserve di utile di cui al comma 87.

89. Le aliquote di cui al comma 88 sono ridotte di 3 punti percentuali 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 delle condizioni di cui al periodo precedente, 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, maggiorata del

20 per cento e dei relativi interessi, tra l'imposta sostitutiva determinata ai sensi del comma 88 e l'imposta sostitutiva determinata ai sensi del presente comma.

90. L'imposta sostitutiva è determinata in proporzione alla partecipazione detenuta nella partecipata estera e tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo della quota di possesso in presenza di partecipazioni indirette per il tramite di società controllate ai sensi dell'articolo 167, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

91. L'opzione di cui al comma 88, che può essere esercitata distintamente per ciascuna partecipata estera e con riguardo a tutti o a parte dei relativi utili e riserve di utile, si perfeziona con l'esercizio dell'opzione stessa mediante indicazione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022. Il versamento dell'imposta sostitutiva è effettuato in un'unica soluzione entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022. Non è ammessa la compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. L'opzione è efficace a decorrere dall'inizio del periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2022.

92. Gli utili distribuiti si considerano prioritariamente formati con quelli assoggettati alle imposte sostitutive nella misura di cui ai commi 88 e 89.

93. Il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione nell'entità estera detenuta dal soggetto residente o localizzato nel territorio dello Stato è incrementato, fino a concorrenza del corrispettivo della cessione, dell'importo degli utili e delle riserve di utili assoggettati all'imposta sostitutiva e diminuito dell'importo dei medesimi utili e riserve di utili distribuiti.

94. L'opzione di cui al comma 88 può essere esercitata anche in relazione agli utili attribuibili alle stabili organizzazioni che applicano il regime fiscale disciplinato dall'articolo 168-*ter* del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

95. Le disposizioni di attuazione del comma 87, anche ai fini del suo coordinamento con le altre norme vigenti, sono adottate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge.

L'articolo 1, ai **commi 87-95**, consente ai contribuenti che, **nell'ambito di attività di impresa**, detengono **partecipazioni in società ed enti esteri**, in particolare ubicati in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, di **affrancare o rimpatriare**, attraverso il pagamento di **un'imposta sostitutiva**, gli **utili** e le riserve di utili **non distribuiti** alla data di entrata in vigore del provvedimento in esame, come **risultanti dal bilancio chiuso nell'esercizio 2021 (antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022)**. Con l'esercizio dell'opzione sono esclusi da imposizione, in capo al soggetto fiscalmente residente o localizzato in Italia, tali utili affrancati provenienti dalle suddette partecipate estere.

Più in dettaglio, a tali contribuenti è consentito di **optare** per l'**assoggettamento a imposta sostitutiva** (al 9% o al 30%, a seconda che si tratti di soggetti Ires o Irpef, o con aliquote **ulteriormente ridotte** per i proventi accantonati per almeno due esercizi) degli **utili e delle riserve di utile non distribuiti**, relativi **all'esercizio chiuso nel periodo di imposta 2021** (più precisamente, antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022). L'opzione è esercitabile anche per gli utili attribuibili alle stabili organizzazioni che applicano la cd. **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.

Il **comma 87** in particolare prevede che, ai fini della disciplina della tassazione degli utili **di fonte estera**, in particolare provenienti da Stati e territori a regime fiscale privilegiato, **percepiti da persone fisiche e da persone giuridiche** (rispettivamente ai fini dei menzionati articoli 47, comma 4 e 89, comma 3 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi - TUIR, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986) **gli utili e le riserve di utile non ancora distribuiti** alla data di entrata in vigore del provvedimento in esame, risultanti dal bilancio di **società o enti**, direttamente o indirettamente partecipati, **non residenti nel territorio dello stato** (soggetti IRES di cui all'art. 73, comma 1, lettera *d*), del TUIR), relativo **all'esercizio chiuso nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022**, sono integralmente esclusi dalla formazione del reddito del soggetto partecipante residente o localizzato nel territorio dello Stato, a condizione che sia esercitata una **specificata opzione per l'assoggettamento di tali proventi a imposta sostitutiva**, secondo il **comma 88**.

In estrema sintesi si ricorda che la vigente disciplina della **tassazione degli utili**, ovvero dei proventi derivanti dal possesso di un titolo partecipativo (dividendi; rientrano tra i redditi di capitale di cui all'articolo 44 del Testo Unico delle Imposte sui redditi - TUIR, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986) si declina diversamente secondo la **natura giuridica del percipiente** e, in particolare, dipende dalla circostanza che il soggetto percipiente agisca o meno nell'esercizio dell'attività di impresa. La tassazione degli utili, in linea generale, avviene al momento dell'effettiva percezione dell'utile medesimo (principio di cassa).

In particolare, è previsto un regime fiscale differenziato per gli utili percepiti:

- al di fuori dell'esercizio di imprese commerciali, dai soggetti passivi dell'Irpef;
- nell'esercizio di imprese commerciali, dai soggetti passivi dell'Irpef;
- da società ed enti soggetti all'Ires.

Le norme di riferimento contenute negli articoli 44, 47, 59, e 89 del TUIR, che qualificano tali redditi e individuano l'imponibile; negli articoli 27 e 27-bis del DPR n. 600 del 1973, che disciplinano le ritenute da applicare alla distribuzione degli utili.

Schematicamente:

- con le modifiche recate dalla legge di bilancio 2018 (legge n. 205 del 2017) è stata equiparata la tassazione dei dividendi derivanti da partecipazioni qualificate a quelle non qualificate, detenute da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di impresa. A decorrere dal 1° gennaio 2018, su tali utili è prevista la tassazione, per l'intero ammontare, con aliquota del 26 per cento (ai sensi dell'articolo 27 del d.P.R. n. 600 del 1973). Tale equiparazione si applica anche agli utili e ai proventi equiparati di fonte estera derivanti da soggetti residenti in Paesi che non sono considerati a regime fiscale privilegiato: per le persone fisiche, essi sono sottratti al reddito imponibile e sull'intero ammontare è applicata la tassazione al 26%.
- per le imprese individuali e le società di persone, il dividendo concorre alla base imponibile nella misura del 58,14% su cui si applica la tassazione progressiva Irpef (articolo 59 TUIR, che rinvia a sua volta all'articolo 47 TUIR, e decreti ministeriali di attuazione), anche nel caso di dividendi di fonte estera, salvo che per i Paesi black list;
- se il socio che percepisce degli utili è una società di capitali, il dividendo concorre alla formazione del reddito del percipiente (concorre a formare la base imponibile Ires) nella misura del 5%, mentre per il restante 95% il socio deve effettuare in dichiarazione una variazione in diminuzione per l'importo corrispondente (articolo 89 TUIR). Questa disciplina è applicabile anche nel caso in cui la società che distribuisce utili non risieda nel territorio dello Stato, salvo il caso di Paesi cd. black list.

L'**articolo 47 del TUIR** prevede un regime di **tassazione differente** dei dividendi percepiti da soggetti residenti in Italia in relazione a partecipazioni detenute in società non residenti, a seconda che essi provengano o meno da Paesi qualificabili come a fiscalità privilegiata. In particolare, il comma 4 di tale disposizione stabilisce, relativamente agli **utili percepiti da persone fisiche**

residenti, al di fuori dell'esercizio di attività di impresa (nonché agli **utili percepiti da persone fisiche titolari di imprese commerciali**, in virtù del rinvio contenuto nell'articolo 59 del Tuir), il **concorso integrale** alla formazione del **reddito imponibile** del socio residente degli utili provenienti da soggetti residenti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, qualora non abbiano già concorso a formare il reddito imputato ai soci per trasparenza. Si considerano provenienti da imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato gli utili relativi al possesso di partecipazioni dirette in tali soggetti, o di partecipazioni di controllo in società residenti all'estero che conseguono utili dalla partecipazione in imprese o enti residenti o localizzati in Stati o territori a regime privilegiato e nei limiti di tali utili. L'imponibilità totale non si applica se detti utili sono stati già imputati al socio ai sensi della disciplina specifica per le controllate estere (articolo 167 TUIR), ovvero se è dimostrato che, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione nel soggetto estero (ai sensi dell'articolo 47-*bis*, comma 2, lettera *b*), del TUIR) non è stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato. Ai sensi del combinato disposto dell'articolo 59 e dell'articolo 47 TUIR, la medesima regola si applica al caso di persona fisica imprenditore.

L'**articolo 89, comma 3** del TUIR stabilisce che, a fini Ires, gli utili provenienti da società ed enti non residenti scontano il medesimo regime fiscale degli utili distribuiti dalle società italiane, a condizione che gli utili siano totalmente ineducibili nella determinazione del reddito nello Stato estero di residenza del soggetto emittente e che detti soggetti non siano stabiliti in Paesi a fiscalità privilegiata. Se ivi residenti o localizzati, per l'applicazione dell'esenzione al 95%, deve essere dimostrato il rispetto, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione, di specifiche condizioni di legge.

In altri termini, l'articolo 89, comma 3, del TUIR prevede la **tassazione integrale degli utili provenienti da società o enti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata**, ferma restando la possibilità di dimostrare, sin dal primo periodo di possesso della partecipazione nel soggetto estero, la sussistenza della condizione (indicata nell'articolo 47-*bis*, comma 2, lettera *b*), del TUIR), cioè che non è stato conseguito l'effetto di localizzare i redditi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Si veda la [risposta all'interpello n. 587/2020 dell'Agenzia delle entrate](#) per ulteriori informazioni.

In sostanza le norme in esame consentono, ai contribuenti che detengono le partecipazioni in società estere **nell'ambito dell'attività di impresa**, di affrancare o rimpatriare con pagamento di **imposta sostitutiva** (al 9% o al 30%) gli **utili e le riserve di utile di fonte estera non distribuiti**, risultanti dal bilancio delle partecipate estere relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta antecedente a quello in corso al 1° gennaio 2022.

L'opzione (**comma 88**) è esercitabile, come anticipato, a condizione che le partecipazioni siano detenute nell'ambito dell'attività di impresa. Dall'esercizio dell'opzione consegue:

- **l'esclusione di tali utili dalle imposte sui redditi**, che per utili di fonte estera, come anticipato, sono tassati integralmente con le ordinarie aliquote Irpef e Ires;
- l'assoggettamento di tali proventi a **imposta sostitutiva** con le seguenti aliquote: **9% per i soggetti Ires, 30% per i soggetti Irpef**.

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.

Il **comma 89** dispone la riduzione di tali aliquote di **3 punti percentuali** (dunque l'applicazione **dell'imposta sostitutiva al 6% per i soggetti Ires** e al **27% per i soggetti Irpef**) 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 2023 (più precisamente, quello successivo al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022; 30 giugno 2024 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare). L'applicazione dell'aliquota ridotta avviene a condizione che gli stessi utili siano accantonati, **per un periodo non inferiore a due esercizi, in una specifica riserva di patrimonio netto**.

Nel caso in cui non siano rispettate le condizioni di cui al periodo precedente, entro i successivi 30 giorni, che decorrono 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**, maggiorata del **20 per cento e dei relativi interessi**, tra l'imposta sostitutiva determinata secondo l'aliquota ordinaria (ai sensi del **comma 2**) e l'imposta sostitutiva decurtata, ai sensi del comma 3 in esame.

Ai sensi del **comma 90** l'imposta sostitutiva è determinata **in proporzione alla partecipazione detenuta nell'ente estero**, e tenendo conto dell'effetto demoltiplicativo della quota di possesso, in presenza di partecipazioni indirette per il tramite di società controllate (ai sensi dell'articolo 167, comma 2, dello stesso testo unico).

Il **comma 91** individua le modalità di esercizio dell'opzione per l'imposta sostitutiva sugli utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata e del relativo versamento. Essa è esercitabile distintamente per ciascuna partecipata estera e con riguardo a tutti o a parte dei relativi utili e riserve di utile. L'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.

Il versamento dell'imposta sostitutiva è effettuato in un'unica soluzione entro il termine di scadenza del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2022 (30 giugno 2023 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare) e non è ammessa compensazione in F24, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Ai sensi del **comma 92**, gli utili distribuiti si considerano **prioritariamente formati** con quelli assoggettati alle imposte sostitutive di cui ai commi precedenti. 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.

Ai sensi del **comma 93**, per evitare fenomeni di doppia imposizione e di limitare l'impatto di eventuali cessioni di partecipazioni, il **costo fiscalmente riconosciuto** (ai fini della determinazione dell'imponibile) della partecipazione nella entità estera detenuta dal soggetto residente è **incrementato**, sino a concorrenza del corrispettivo della cessione, dell'importo degli **utili e delle riserve di utili assoggettati all'imposta sostitutiva** ed è **diminuito dell'importo dei medesimi utili e riserve di utili distribuiti**.

Con il **comma 94** si consente di applicare l'opzione per l'imposta sostitutiva anche in relazione agli utili attribuibili alle stabili organizzazioni che applicano la cd. *branch exemption*, ovvero il regime fiscale disciplinato dall'articolo 168-ter del TUIR.

L'articolo 168-ter attribuisce alle imprese residenti nel territorio dello Stato la facoltà di optare per l'esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all'estero (cd. *branch exemption*).

In virtù dell'esercizio dell'opzione, che è irrevocabile, il regime della *branch exemption* prevede che i **proventi prodotti all'estero dalla stabile organizzazione siano esenti da imposta**, in deroga al principio per cui devono essere tassati in Italia i redditi ovunque prodotti. L'opzione è esercitata da qualunque soggetto residente in Italia titolare di reddito di impresa, a condizione che svolga la propria attività commerciale anche all'estero, tramite una o più stabili organizzazioni. Essa va esercitata nella dichiarazione dei redditi, con effetto dal medesimo periodo: per effetto dell'opzione esercitata dalla casa madre italiana sono irrilevanti, ai fini fiscali, gli utili e le perdite realizzati dalle sue stabili organizzazioni all'estero. Il reddito viene indicato separatamente nella dichiarazione dei redditi dell'impresa.

Ai sensi del **comma 95**, si affida il compito di emanare le disposizioni di attuazione e coordinamento delle norme introdotte al comma 1 emanate con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del provvedimento in esame.

STABILE ORGANIZZAZIONE MODIFICHE

255. All'articolo 162 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 6, le parole: « dal comma 7» sono sostituite dalle seguenti: «dai commi 7, 7-ter e 7-quater »;

b) dopo il comma 7-bis sono inseriti i seguenti:

« 7-ter. Ai fini del comma 7, al ricorrere delle condizioni di cui al comma 7-quater, si considera indipendente dal veicolo di investimento non residente il soggetto, residente o non residente anche operante tramite propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che, in nome o per conto del veicolo di investimento non residente o di sue controllate, dirette o indirette, e anche se con poteri discrezionali, abitualmente concluda contratti di acquisto, di vendita o di negoziazione, o comunque contribuisca, anche tramite operazioni preliminari o accessorie, all'acquisto, alla vendita o alla negoziazione di strumenti finanziari, anche derivati e comprese le partecipazioni al capitale o al patrimonio, e di crediti.

7-quater. Le disposizioni del comma 7-ter si applicano a condizione che:

a) il veicolo di investimento non residente e le relative controllate siano residenti o localizzati in uno Stato o territorio compreso nell'elenco di cui all'articolo 11, comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239;

b) il veicolo di investimento non residente rispetti i requisiti di indipendenza stabiliti dal decreto previsto dal comma 7-quinquies;

c) il soggetto residente o non residente, che svolge l'attività nel territorio dello Stato in nome o per conto del veicolo di investimento non residente di cui alla lettera a), non ricopra cariche negli organi di amministrazione e di controllo del veicolo di investimento e di sue controllate, dirette o indirette, e non detenga una partecipazione ai risultati economici del veicolo d'investimento non residente superiore al 25 per cento. A tal fine si considerano anche le partecipazioni agli utili spettanti a soggetti appartenenti al medesimo gruppo di tale soggetto. Il decreto previsto dal comma 7-quinquies stabilisce le modalità di computo della partecipazione agli utili;

d) il soggetto residente, o la stabile organizzazione nel territorio dello Stato del soggetto non residente, che presta servizi nell'ambito di accordi con entità appartenenti al medesimo gruppo riceva, per l'attività svolta nel territorio dello Stato, una remunerazione supportata dalla documentazione idonea di cui all'articolo 1, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471. Con provvedimento dell'Agenzia delle entrate sono definite le linee guida per l'applicazione a tale remunerazione dell'articolo 110, comma 7.

7-quinquies. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono stabilite le disposizioni di attuazione della disciplina dei commi 7-ter e 7-quater »;

c) dopo il comma 9 è aggiunto il seguente:

«9-bis. Al ricorrere delle condizioni di cui al comma 7-quater, la sede fissa d'affari a disposizione di un'impresa residente che vi svolge la propria attività, utilizzando il proprio personale, non si considera, ai fini del comma 1, a disposizione del veicolo di investimento di cui alla lettera a) del comma 7-quater non residente per il solo fatto che l'attività dell'impresa residente reca un beneficio al predetto veicolo ».

Il **comma 255** introduce alcune misure volte a chiarire le **condizioni** secondo le quali **non si configura una stabile organizzazione in Italia**, da cui discende l'applicazione della normativa fiscale, di un **veicolo d'investimento non residente** che opera sul territorio nazionale tramite un **soggetto indipendente** che svolge, per suo conto, l'attività di gestione di investimenti (*asset manager*).

In particolare **la lettera b) del comma** in esame aggiunge i nuovi commi 7- *ter*, 7-*quater* e 7-*quinquies* all'articolo 162 del TUIR, avente ad oggetto la definizione a fini fiscali della "stabile organizzazione"; la **lettera a)** del medesimo comma modifica il comma 6 del medesimo articolo 162, per inserirvi i riferimenti ai nuovi commi introdotti dalla citata lettera b).

Ai fini della comprensione delle disposizioni in esame, occorre preliminarmente ricordare quanto segue. Innanzi tutto si ricorda che la nozione di **stabile organizzazione** di cui all'articolo 162 risulta rilevante ai fini delle imposte sul reddito nonché dell'IRAP in quanto è ad essa che occorre far riferimento per individuare espressamente quali redditi d'impresa risultino tassabili in Italia.

Va inoltre ricordato che il comma 6 dell'articolo 162 del TUIR prevede che se un soggetto agisce nel territorio dello Stato **per conto di un'impresa non residente svolgendo una serie di attività di gestione di asset** si considera **che quest'ultima impresa abbia una stabile organizzazione nel territorio dello Stato**, in relazione **a ogni attività svolta dal suddetto soggetto per conto dell'impresa**.

L'articolo 162, comma 6, indica le seguenti attività di gestione di asset:
- conclusione abituale conclude contratti,
- attività dirette ai fini della conclusione di contratti senza modifiche sostanziali da parte dell'impresa. I contratti di cui sopra sono conclusi in nome dell'impresa, relativi al trasferimento della proprietà, o per la concessione del diritto di utilizzo, di beni di tale impresa o che l'impresa ha il diritto di utilizzare, oppure relativi alla fornitura di servizi da parte di tale impresa.

Il comma 6 esclude che possa considerarsi essere presente la stabile organizzazione esclusivamente quando si faccia riferimento ad alcune attività ausiliarie o preparatorie (quali ad esempio il deposito, l'esposizione o la consegna di merci dell'impresa) che, se esercitate per mezzo di una sede fissa di affari, non permetterebbero di considerare questa sede fissa una stabile organizzazione.

In deroga a quanto previsto dal comma 6 il successivo **comma 7** dell'art. 162 TUIR chiarisce che, quando il soggetto che opera nel territorio dello Stato per conto di un'impresa non residente svolge la propria attività **in qualità di agente indipendente, e agisce per l'impresa nell'ambito della propria ordinaria attività**, non sussiste il requisito della stabile organizzazione a fini fiscali (più esattamente, non opera il comma 6 dell'articolo 162).

Tale principio conosce alcuni contemperamenti, previsti dalla medesima disposizione: in particolare, quando un soggetto opera esclusivamente o quasi esclusivamente per conto di una o più imprese alle quali è strettamente correlato, tale soggetto non è considerato un agente indipendente in relazione a ciascuna di tali imprese.

Inoltre, il vigente comma 7-*bis* definisce a quali condizioni un soggetto può essere considerato strettamente correlato ad un'impresa (in caso di controllo anche da parte di una comune controllante,

o di possesso di una partecipazione diretta o indiretta di più del 50% delle quote dell'altra o dei diritti di voto nonché nel caso in cui una società possieda più del 50% delle quote di entrambe).

Passando ora all'esame delle **nuove disposizioni** introdotte dal comma in commento, il **comma 7-ter** precisa che ai fini del comma 7, e cioè ai fini di considerare un "agente indipendente" senza che si configuri una stabile organizzazione da parte del veicolo d'investimento, al ricorrere di specifiche condizioni (di cui al comma 7-*quater*), si **presume l'indipendenza dal veicolo di investimento non residente** del soggetto (*asset manager*), residente o non residente, anche operante tramite propria stabile organizzazione nel territorio dello Stato, che:

- in nome e/o per conto del veicolo di investimento non residente o di sue controllate, dirette o indirette, ed anche se con poteri discrezionali, **abitualmente concluda contratti di acquisto e/o di vendita e/o di negoziazione;**
- ovvero contribuisca, anche tramite operazioni preliminari o accessorie, all'acquisto e/o alla vendita e/o alla negoziazione di strumenti finanziari, anche derivati ed incluse le partecipazioni al capitale o al patrimonio, e di crediti.

Il **comma 7-*quater*** stabilisce le condizioni affinché la disposizione sopra indicata possa considerarsi applicabile e, pertanto, il soggetto residente all'estero sia sottratto all'applicazione di quanto previsto dal comma 6 dell'articolo 162 e non si configuri la stabile organizzazione.

In primo luogo, il veicolo di investimento non residente e le relative controllate devono essere residenti o localizzati in uno Stato o territorio incluso nell'elenco di cui all'articolo 11, comma 4, lettera c) del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239 e successive modificazioni (ossia essere in territori che consentono un adeguato scambio di informazioni fiscali con l'Italia).

Inoltre, il veicolo di investimento non residente deve rispettare i requisiti di indipendenza stabiliti dal decreto previsto dal comma 7-*quinquies* (vedi *infra*). Il soggetto residente o non residente, che svolge l'attività nel territorio dello Stato in nome e/o per conto del veicolo di investimento non residente non deve poi ricoprire cariche negli organi di amministrazione e controllo del veicolo di investimento e di sue controllate, dirette o indirette, e non deve detenere una partecipazione ai risultati economici del veicolo d'investimento non residente superiore al 25%.

A tal fine si considerano anche le partecipazioni agli utili spettanti a soggetti appartenenti al medesimo gruppo di tale soggetto. Si dispone inoltre che il decreto previsto dal comma 7-*quinquies* stabilisca **le modalità di computo della partecipazione agli utili.**

Infine il soggetto residente, o la stabile organizzazione nel territorio dello Stato del soggetto non residente, che presta servizi nell'ambito di accordi con entità appartenenti al medesimo gruppo deve ricevere, per l'attività svolta nel territorio dello Stato una remunerazione supportata dalla documentazione idonea di cui all'articolo 1, comma 6, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

L'articolo 1, comma 6, del decreto legislativo n. 471 del 1997 dispone che il contribuente consegni all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata in apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate idonea a consentire il riscontro della conformità al valore normale dei prezzi di trasferimento praticati. Tale documentazione è individuata nel [provvedimento dell'Agenzia delle entrate del 23 novembre 2020](#).

Spetta ad un **provvedimento dell'Agenzia delle Entrate** la definizione delle linee guida per l'applicazione a tale remunerazione dell'articolo 110 comma 7.

L'articolo 110, comma 7 del TUIR dispone che i componenti del reddito derivanti da operazioni con società non residenti nel territorio dello Stato, che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, sono determinati con riferimento alle condizioni e ai prezzi che sarebbero stati pattuiti tra soggetti indipendenti operanti

in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili, se ne deriva un aumento del reddito. Il comma 7-*quinquies* stabilisce che le disposizioni di attuazione della disciplina di cui ai precedenti commi 7-*ter* e 7-*quater* siano fissate da un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Infine la **lettera c)** introduce un nuovo comma 9-*bis* all'articolo 162, diretto a chiarire che, anche quando ricorrano le condizioni del comma 7-*quater* (sopra descritte), **la sede fissa d'affari a disposizione di un'impresa residente** che vi svolge la propria attività, utilizzando il proprio personale, **non si considera a disposizione del veicolo di investimento non residente** per il solo fatto che l'attività dell'impresa residente reca un beneficio alla società veicolo di investimento.

La relazione illustrativa segnala che lo scopo della norma è quello di evitare il rischio derivante dalla possibile configurazione di una stabile organizzazione in capo alla struttura di investimento (e quindi al veicolo e alle sue controllate e, in ultima analisi, in capo agli investitori) che potrebbe avere effetti fortemente deterrenti relativamente alla decisione di localizzare in Italia gli "*asset manager*" (e quindi dei loro dipendenti e/o collaboratori).

La relazione tecnica precisa che sotto il profilo finanziario la misura è suscettibile di determinare effetti positivi prudenzialmente non stimati.

BILANCI 2023: ESTENSIONE DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

273. All'articolo 83, comma 1, ultimo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n.917, in materia di imputazione temporale di componenti negativi di reddito, ai fini della determinazione del reddito complessivo, a seguito della correzione di errori contabili, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: « , e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti ».

274. All'articolo 8, comma 1-bis, del decreto-legge 21 giugno 2022, n.73, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2022, n. 122, sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: « , e, sussistendo gli altri presupposti, opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti ».

275. Le disposizioni di cui ai commi 273 e 274 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto-legge 21 giugno 2022, n. 73.

I commi 273-275, introdotti alla Camera, prevedono che l'estensione del criterio di cd. "derivazione rafforzata" alle poste contabilizzate a seguito della correzione di errori contabili si applichi ai soli soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti. Le norme in esame si applicano a partire dal periodo di imposta in corso alla data del 22 giugno 2022 (data di entrata in vigore del decreto-legge n. 73 del 2022).

Le disposizioni modificano la disciplina (articolo 8 del decreto-legge n. 73 del 2022) che ha **esteso il cd. principio di derivazione rafforzata alle micro imprese.** In particolare, l'articolo 8 - oggetto di modifica – ha previsto **l'applicazione del cd. principio di derivazione rafforzata** (secondo il quale la determinazione del reddito d'impresa a fini Ires è coerente con la rappresentazione contabile, in deroga alle norme del Testo Unico delle Imposte sui Redditi) alle **microimprese** che optano per la **redazione del bilancio in forma ordinaria**. Ha esteso poi l'applicazione del criterio di derivazione rafforzata alle poste contabilizzate a seguito della correzione di errori contabili, a condizione che non sia scaduto il termine per la dichiarazione integrativa. Per ulteriori informazioni si invia al [dossier](#).

Per effetto delle **modifiche in commento**, si prevede che l'estensione del criterio di derivazione rafforzata alle poste contabilizzate a seguito della correzione di errori contabili si applichi ai **soli soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti**, sussistendo gli altri presupposti di legge, sia con riferimento alle imposte sui redditi (**comma 273**) che all'Irap (**comma 274**).

Le norme introdotte si applicano a partire dal periodo di imposta in corso alla data del 22 giugno 2022 (data di entrata in vigore del decreto-legge n. 73 del 2022), ai sensi del **comma 275**.

AMMORTAMENTO DEI BENI STRUMENTALI ALL'ATTIVITÀ

65. Le quote di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali per l'esercizio delle imprese, operanti nei settori indicati al comma 66, sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo degli stessi fabbricati del coefficiente del 6 per cento. La disposizione del primo periodo si applica limitatamente ai fabbricati strumentali utilizzati per l'attività svolta nei settori indicati al comma 66.

66. Ai fini del comma 65, le imprese devono svolgere una delle attività riferite ai seguenti codici ATECO: 47.11.10 (Ipermercati); 47.11.20 (Supermercati); 47.11.30 (Discount di alimentari); 47.11.40 (Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari); 47.11.50 (Commercio al dettaglio di prodotti surgelati); 47.19.10 (Grandi magazzini); 47.19.20 (Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici); 47.19.90 (Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari); 47.21 (Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati); 47.22 (Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati); 47.23 (Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati); 47.24 (Commercio al dettaglio di pane, torte, dolci e confetteria in esercizi specializzati); 47.25 (Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati); 47.26 (Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco in esercizi specializzati); 47.29 (Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati).

67. Le imprese di cui ai commi 65 e 66 il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa, aderenti al regime di tassazione di gruppo disciplinato dagli articoli 117 e seguenti del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono avvalersi della disposizione del comma 65 in relazione ai fabbricati concessi in locazione a imprese operanti nei settori di cui al comma 66 del presente articolo e aderenti al medesimo regime di tassazione di gruppo.

68. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono adottate le disposizioni di attuazione dei commi da 65 a 67.

69. Le disposizioni dei commi da 65 a 68 si applicano per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023 e per i successivi quattro periodi di imposta.

I commi da 65 a 71, introdotti alla Camera, stabiliscono che le imprese che esercitano attività del commercio al dettaglio di beni deducono le quote di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione di un coefficiente del 6 per cento al costo degli stessi fabbricati.

Tale modalità riguarda le imprese che operano prevalentemente in alcuni settori del commercio al dettaglio e limitatamente ai fabbricati strumentali utilizzati per tale attività. Sono stabilite specifiche regole per le imprese il cui valore patrimoniale è prevalentemente costituito da beni immobili diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati

direttamente nell'esercizio d'impresa: esse, ove aderiscano al regime di tassazione di gruppo, possono avvalersi della deduzione agevolata dei costi in relazione ai fabbricati concessi in locazione ad imprese che operano nei settori destinatari delle agevolazioni e aderenti al medesimo regime di tassazione di gruppo. La speciale deducibilità dei costi degli immobili strumentali delle imprese che esercitano il commercio di beni si applicano per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 e per i quattro successivi.

Il **comma 70** costituisce un Fondo per l'**attenuazione degli oneri fiscali connessi alla cessione gratuita**, da parte di imprese di commercio di prodotti di consumo al dettaglio nell'ambito di manifestazioni a premi, di materiale informatico e didattico per le esigenze di istruzione delle istituzioni scolastiche di ogni ordine e grado e degli asili nido, nonché delle strutture di assistenza sociale in favore dei minori, gestiti da enti pubblici o privati nonché da enti religiosi, nel rispetto delle regole in tema di aiuti *de minimis*. Il **comma 71** modifica le disposizioni della legge di stabilità 2014 (legge n. 147 del 2013) relative agli obblighi di depositare alcune somme su conti correnti dedicati, imposto a notai e pubblici ufficiali, al fine di semplificare le procedure utili a destinare gli interessi maturati sulle somme depositate al rifinanziamento dei fondi di credito agevolato, i cui destinatari sono le piccole e medie imprese.

Più in dettaglio, il **comma 65** dispone che, per le **imprese** che esercitano l'attività del **commercio al dettaglio** (individuato più precisamente al comma 66) le **quote di ammortamento** del costo **dei fabbricati strumentali per l'esercizio dell'impresa siano deducibili** in misura **non superiore** a quella risultante dall'applicazione, al costo degli stessi fabbricati, di un **coefficiente fissato al 6 per cento**. La norma si applica alle imprese che operano prevalentemente in specifici settori del commercio al dettaglio e limitatamente ai fabbricati strumentali utilizzati per tale attività.

Il **comma 66** individua le **attività prevalenti** valevoli a individuare il **perimetro dei soggetti destinatari della norma** e all'individuazione dei fabbricati strumentali oggetto della speciale deduzione. Si tratta in sintesi di attività di commercio di beni al dettaglio (alimentare e non, ivi compresi i grandi magazzini, tabacco ed elettronica), individuati dai relativi codici A TECO.

L'impresa deve svolgere una delle attività riferite ai codici ATECO: 47.11.10 (Ipermercati); 47.11.20 (Supermercati); 47.11.30 (Discount di alimentari); 47.11.40 (Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari); 47.11.50 (Commercio al dettaglio di prodotti surgelati); 47.19.10 (Grandi magazzini); 47.19.20 (Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di *computer*, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici); 47.19.90 (Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari); 47.21 (Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati); 47.22 (Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati); 47.23 (Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati); 47.24 (Commercio al dettaglio di pane, torte, dolci e confetteria in esercizi specializzati); 47.25 (Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati); 47.26 (Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco in esercizi specializzati); 47.29 (Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati).

Il **comma 67** chiarisce l'**applicabilità** della norma alle imprese il cui valore patrimoniale è prevalentemente costituito da **beni immobili diversi da quelli alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività dell'impresa**, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa. Ove aderiscano al regime di tassazione di

gruppo (articolo 117 TUIR) queste imprese possono avvalersi della speciale deduzione in **relazione ai fabbricati concessi in locazione** ad imprese che operano nei settori destinatari delle agevolazioni, **aderenti al medesimo regime di tassazione di gruppo**.

Il **comma 68** affida le disposizioni attuative a un provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da emanarsi entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del provvedimento in esame. Il **comma 69** chiarisce che la speciale deducibilità dei costi degli immobili strumentali delle imprese che esercitano il commercio di beni si applicano per il **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 e per i quattro successivi**.

Il **comma 70** costituisce nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze un **Fondo**, con dotazione finanziaria pari a **25 milioni** di euro per l'anno **2023** e **40 milioni** per l'anno **2024**, per l'attenuazione degli oneri fiscali connessi alla cessione gratuita, da parte di imprese di commercio, di prodotti di consumo al dettaglio, nell'ambito di manifestazioni a premi, di materiale informatico e didattico per le esigenze di istruzione delle istituzioni scolastiche di ogni ordine e grado e degli asili nido, nonché delle strutture di assistenza sociale in favore dei minori, gestiti da enti pubblici o privati nonché da enti religiosi, nel rispetto delle regole in tema di *aiuti de minimis*. Si affida l'attuazione delle norme a un decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta del Ministro dell'economia e delle finanze, sentito il Ministro dell'istruzione e del merito, da adottare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della norma in esame.

Il **comma 71** modifica le disposizioni della legge di stabilità 2014 (all'articolo 1, comma 67 della legge n. 147 del 2013, come modificato dalla legge sulla concorrenza 2017) che concernono gli **obblighi di depositare** alcune somme su **conti correnti dedicati**, imposto a **notai e pubblici ufficiali**.

In particolare, si interviene sulle norme che **finalizzano gli interessi maturati su tutte le somme depositate al rifinanziamento dei fondi di credito agevolato**, i cui destinatari sono le piccole e medie imprese. Con le modifiche in esame **sono semplificate le modalità di attuazione della predetta destinazione**, che viene affidata a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (e non più a un DPCM, su proposta del MEF) da adottare **entro e non oltre il 31 marzo 2023**.

Inoltre si affida al medesimo decreto il compito di prevedere le **modalità di gestione unitaria delle somme depositate**, anche mediante l'apertura di un apposito conto di tesoreria.

NUOVI LIMITI AL REGIME DO CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

276. All'articolo 18, comma 1, secondo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, in materia di contabilità semplificata per le imprese minori, le parole: « non abbiano superato l'ammontare di 400.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 700.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività » sono sostituite dalle seguenti: « non abbiano superato l'ammontare di 500.000 euro per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi, ovvero di 800.000 euro per le imprese aventi per oggetto altre attività ».

Il comma 276, introdotto alla Camera, amplia l'ambito operativo del regime di contabilità semplificata per imprese minori. Con le norme in esame le soglie di ricavi da non superare nell'anno per usufruire della contabilità semplificata sono elevate da 400.000 a 500.000 euro per le imprese che esercitano la prestazione di servizi e da 700.000 a 800.000 euro per le imprese aventi a oggetto altre attività.

Le norme in particolare novellano l'articolo 18, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica del 29 settembre 1973, n. 600 che contiene i requisiti dimensionali affinché le imprese ricadano nel cd. **regime di contabilità semplificata**, che comporta una **semplificazione nella tenuta delle scritture previste dal codice civile e, dal punto di vista fiscale, specifiche modalità di determinazione del reddito imponibile**. A tali soggetti si applica il sistema di scaglioni e aliquote Irpef.

Ai sensi del vigente articolo 18 rientrano in tale regime le imprese individuali, le società di persone e gli enti non commerciali, con ricavi inferiori a 400.000 euro (per prestazioni di servizi) o 700.000 euro (per cessione di beni). L'imponibile è determinato sul principio di cassa "impuro" (perché ad esempio rimane necessario l'ammortamento dei beni strumentali – anziché la sua deduzione integrale nell'esercizio entro il quale il costo viene sostenuto – e la deduzione degli accantonamenti di quiescenza e previdenza per il personale dipendente).

Con le modifiche in commento, si elevano le **soglie di ricavi da non superare nell'anno per usufruire della contabilità semplificata**; esse sono **elevate da 400.000 a 500.000 euro per le imprese che esercitano la prestazione di servizi** e da 700.000 a 800.000 euro per le imprese aventi a oggetto altre attività.

Al di sopra di specifiche soglie di fatturato, ovvero per le imprese con alcune forme giuridiche, nonché per scelta del contribuente, l'ordinamento prescrive la cd. contabilità ordinaria, a cui si applica di norma il sistema di scaglioni e aliquote Irpef. Qualora l'impresa rientri tra i soggetti individuati dall'art. 73 TUIR, principalmente società di capitali ed enti non residenti si applica l'imposta sui redditi di impresa, Ires, con aliquota proporzionale e unica al 24 per cento (salvo l'applicazione di addizionali previste dalla legge per specifiche categorie di imprese).

CREDITO D'IMPOSTA PER L'ACQUISTO DI ENERGIA ELETTRICA E GAS NATURALE

2. Alle imprese a forte consumo di energia elettrica di cui all'elenco per l'anno 2023 pubblicato dalla Cassa per i servizi energetici e ambientali ai sensi del decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017, della cui adozione è stata data comunicazione nella *Gazzetta Ufficiale* n. 300 del 27 dicembre 2017, i cui costi per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base della media del quarto trimestre dell'anno 2022 e al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, hanno subito un incremento superiore al 30 per cento rispetto al medesimo periodo dell'anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa, è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti, un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, in misura pari al 45 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre dell'anno 2023. Il credito d'imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse autoconsumata nel primo trimestre dell'anno 2023. In tal caso l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata è calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati e utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica e il credito di imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica, pari alla media, relativa al primo trimestre dell'anno 2023, del prezzo unico nazionale dell'energia elettrica.

3. Alle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica di cui al comma 2, è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto della componente energia, un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, in misura pari al 35 per cento della spesa sostenuta per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre dell'anno 2023, comprovato mediante le relative fatture d'acquisto, qualora il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita al quarto trimestre dell'anno 2022, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

4. Alle imprese a forte consumo di gas naturale di cui all'elenco per l'anno 2023 pubblicato dalla Cassa per i servizi energetici e ambientali ai sensi del decreto del Ministro della transizione ecologica n. 541 del 21 dicembre 2021, della cui adozione è stata data comunicazione nella *Gazzetta Ufficiale* n. 5 dell'8 gennaio 2022, è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'acquisto del gas naturale, un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, pari al 45 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al quarto trimestre dell'anno 2022, dei prezzi di riferimento del mercato infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici, abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

5. Alle imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale di cui al comma 4, è riconosciuto, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto del gas naturale, un contributo straordinario, sotto forma di credito d'imposta, pari al 45 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici, qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al quarto trimestre dell'anno 2022, dei prezzi di riferimento del mercato

infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici, abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

6. Ai fini della fruizione dei contributi straordinari, sotto forma di credito d'imposta, di cui ai commi 3 e 5, ove l'impresa destinataria del contributo si rifornisca di energia elettrica o di gas naturale, nel quarto trimestre dell'anno 2022 e nel primo trimestre dell'anno 2023, dallo stesso venditore da cui si riforniva nel quarto trimestre dell'anno 2019, il venditore, entro sessanta giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, invia al proprio cliente, su sua richiesta, una comunicazione nella quale sono riportati il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare del credito d'imposta spettante per il primo trimestre dell'anno 2023. L'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente (ARERA), entro dieci giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, definisce il contenuto della predetta comunicazione e le sanzioni applicabili in caso di mancata ottemperanza da parte del venditore.

7. I crediti d'imposta di cui ai commi da 2 a 5 del presente articolo sono utilizzabili esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro la data del 31 dicembre 2023. Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. I crediti d'imposta non concorrono alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. I crediti d'imposta sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto.

8. I crediti d'imposta di cui ai commi da 2 a 5 sono cedibili, solo per intero, dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione, fatta salva la possibilità di due ulteriori cessioni solo se effettuate in favore di banche e intermediari finanziari iscritti all'albo previsto dall'articolo 106 del testo unico delle leggi in materia bancaria e creditizia, di cui al decreto legislativo 1° settembre 1993, n. 385, di società appartenenti a un gruppo bancario iscritto all'albo di cui all'articolo 64 del citato testo unico di cui al decreto legislativo n. 385 del 1993 ovvero di imprese di assicurazione autorizzate ad operare in Italia ai sensi del codice delle assicurazioni private, di cui al decreto legislativo 7 settembre 2005, n. 209, ferma restando l'applicazione delle disposizioni dell'articolo 122-bis, comma 4, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima. I contratti di cessione conclusi in violazione del primo periodo sono nulli. In caso di cessione dei crediti d'imposta, le imprese beneficiarie richiedono il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d'imposta. Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, dai soggetti indicati all'articolo 3, comma 3, lettere a) e b), del regolamento recante modalità per la presentazione delle dichiarazioni relative alle imposte sui redditi, all'imposta regionale sulle attività produttive e all'imposta sul valore aggiunto, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997. I crediti d'imposta sono usufruiti dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbero stati utilizzati dal soggetto cedente e comunque entro la medesima data del 31 dicembre 2023. Le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e alla tracciabilità dei crediti d'imposta, da effettuarsi in via telematica, anche avvalendosi dei soggetti previsti dall'articolo 3, comma 3, del citato regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 322 del 1998, sono definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate. Si

applicano le disposizioni dell'articolo 122-*bis* nonché, in quanto compatibili, quelle dell'articolo 121, commi da 4 a 6, del citato decreto-legge n. 34 del 2020.

9. Il Ministero dell'economia e delle finanze effettua il monitoraggio delle fruizioni dei crediti d'imposta di cui commi da 2 a 5, ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

I commi da 2 a 9 riconoscono anche nel **primo trimestre 2023**, elevandone le percentuali, alcuni **crediti di imposta** già **concessi nel 2022** dai decreti-legge n. 4, n. 17, n. 21, n. 50, n. 115, n. 144 e n. 176 del 2022 per **contrastare l'aumento dei costi dell'energia elettrica e del gas in capo alle imprese**, e da ultimo estesi alle spese relative all'energia e al gas sostenute fino a dicembre 2022.

Si tratta in particolare:

- del **credito d'imposta** per le imprese **energivore**, che viene concesso nella misura del **45%** (in luogo del 40%) delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel mese di **primo trimestre 2023**;
- del **credito d'imposta** per imprese **dotate di contatori di energia elettrica di specifica potenza disponibile, pari o superiore a 4,5 kW, diverse dalle energivore**, che viene attribuito in misura pari al **35%** (in luogo del 30 per cento) della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel **primo trimestre 2023**;
- del **credito d'imposta** per imprese **gasivore**, concesso in misura **pari al 45% per cento** (in luogo del 40%) della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel **primo trimestre 2023**, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici;
- del **credito d'imposta** per l'acquisto **di gas naturale** per imprese **non gasivore**, pari al **45%** (in luogo del 40%) della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel **primo trimestre 2023**, per usi diversi dal termoelettrico.

Le disposizioni in esame regolano le modalità di **fruizione dei crediti d'imposta** e il **regime di cedibilità**, tra l'altro **fissando al 31 dicembre 2023** i termini per il relativo **utilizzo** e la relativa **cessione**.

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sulle predette agevolazioni con la [circolare 13/E del 2022](#).

Credito d'imposta imprese energivore (comma 2)

Il **comma 2** riconosce un **contributo straordinario**, sotto forma di **credito di imposta**, alle **imprese a forte consumo di energia elettrica**, di cui all'elenco per l'anno 2023 pubblicato dalla Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali **ai sensi del decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017** (comunicato nella Gazzetta Ufficiale n. 300 del 27

dicembre 2017), a condizione che i **relativi costi** per kWh della componente energia elettrica, calcolati sulla base **della media del quarto trimestre 2022** ed al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, **abbiano subito un incremento superiore al 30 per cento** rispetto al medesimo periodo dell'anno 2019, anche tenuto conto di eventuali contratti di fornitura di durata stipulati dall'impresa.

Per effetto delle norme in esame, l'ammontare dell'agevolazione è pari **al 45 % delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2023**. Le disposizioni in commento, dunque, oltre a prorogare l'agevolazione, ne **elevano la misura** dal previgente 40 al 45%.

L'agevolazione è **riconosciuta** anche in relazione alla **spesa per l'energia elettrica prodotta dalle imprese energivore e dalle stesse autoconsumata nel primo trimestre 2023**. In tal caso l'incremento del costo per kWh di energia elettrica prodotta e autoconsumata va calcolato con riferimento alla variazione del prezzo unitario dei combustibili acquistati ed utilizzati dall'impresa per la produzione della medesima energia elettrica; sempre in tale ipotesi, il credito di imposta è determinato con riguardo al prezzo convenzionale dell'energia elettrica pari alla **media**, relativa **primo trimestre 2023**, del **prezzo unico nazionale dell'energia elettrica** (PUN, ovvero il prezzo di riferimento dell'energia elettrica in Italia acquistata alla borsa elettrica).

L'**articolo 15** del decreto-legge n. 4 del 2022 ha concesso alle imprese "energivore" che hanno subito un significativo incremento del relativo costo, un contributo straordinario sotto forma di credito di imposta, **pari al 20 per cento** delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel **primo trimestre 2022**. L'**articolo 4, comma 1**, del decreto legge n. 17 del 2022 ha riconosciuto alle medesime imprese un analogo credito di imposta, originariamente pari al 20 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel **secondo trimestre 2022**. L'articolo 5, comma 1, del decreto-legge n. 21 del 2022 ha **incrementato dal 20 al 25 per cento** la quota delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022. L'articolo 6, comma 1 del decreto-legge n. 115 del 2022 ha prorogato l'agevolazione al 25 per cento anche nel terzo trimestre 2022. Successivamente l'agevolazione è stata estesa ai mesi di ottobre e novembre 2022 dal decreto-legge n. 144 del 2022 nella misura del 40 per cento e, infine, il decreto-legge n. 176 del 2022 l'ha estesa nella medesima misura del 40 per cento al mese di dicembre 2022.

Le **imprese a forte consumo di energia elettrica** sono identificate, in base alle disposizioni del [decreto del Ministro dello sviluppo economico 21 dicembre 2017](#), come quelle che hanno un **consumo medio di energia elettrica**, calcolato nel periodo di riferimento, pari ad **almeno 1 GWh/anno** e che rispettano uno dei seguenti requisiti:

- operano nei settori dell'Allegato 3 alla [Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020](#) (estrazione di minerali, produzione di oli e grassi, tessitura, produzione di cemento, fabbricazione di componenti elettronici, etc.);
- operano nei settori dell'Allegato 5 alla [Disciplina in materia di aiuti di Stato a favore dell'ambiente e dell'energia 2014-2020](#) (altri settori minerari e manifatturieri non inclusi nell'allegato 3) e sono caratterizzate da un indice di intensità elettrica positivo determinato, sul periodo di riferimento, in relazione al valore medio triennale del valore aggiunto lordo a prezzi di mercato non inferiore al 20 per cento;
- non rientrano fra quelle di cui ai precedenti punti a) e b), ma sono ricomprese negli [elenchi delle imprese a forte consumo di energia](#) redatti, per gli anni 2013 o 2014,

dalla [Cassa per i servizi energetici e ambientali](#) (CSEA) in attuazione dell'articolo 39 del decreto legge n. 83 del 2012;

Di seguito si illustra l'andamento della misura del credito d'imposta in parola, come modificata nel tempo:

Destinatari	I trim. 2022 (DL 4/2022)	II trim. 2022 (DL 17 e 21/2022)	III trim. 2022 (DL 115/2022)	Ott. Nov. 2022 (DL 144/2022)	Dic. 2022 (DL 176 /2022)	I trim. 2023 (DLB)
Imprese energivore	20%	25%*	25%	40%	40%	45%

*Il credito di imposta, originariamente fissato nella misura del 20 per cento per il secondo trimestre 2022 dal decreto-legge n. 17 del 2022, è stato così rideterminato dal decreto-legge n. 21 del 2022.

Credito d'imposta per imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW (comma 3)

Il **comma 3** attribuisce alle imprese dotate di **contatori di energia elettrica** di potenza **disponibile pari o superiore a 4,5 kW**, diverse dalle imprese energivore, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto della componente energia, un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, **pari al 35 per cento** (in luogo del previgente 30 per cento) della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel **primo trimestre** dell'anno **2023**. Tale acquisto va comprovato mediante le relative fatture. L'agevolazione è concessa qualora il prezzo della stessa, calcolato sulla base della media riferita **al quarto trimestre 2022**, al netto delle imposte e degli eventuali sussidi, abbia subito un incremento del costo per kWh superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

L'articolo 3 del decreto-legge n. 21 del 2022 ha concesso alle imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore **a 16,5 kW**, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica, un contributo straordinario sotto forma di credito di imposta pari originariamente al 12 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel secondo trimestre 2022. L'articolo 2 del decreto-legge n. 50 del 2022 ha elevato la misura del predetto credito innalzando dal 12 al 15 per cento l'importo della spesa agevolabile, riferita al secondo trimestre 2022. Come per le misure di cui ai commi 1 e 2 del presente articolo, l'agevolazione è stata estesa al terzo trimestre 2022 dall'articolo 6 del decreto-legge n. 115 del 2022.

L'articolo 1, comma 3 del decreto-legge n. 144 del 2022 ha riconosciuto l'agevolazione a un **novero diverso e più ampio di imprese**, e cioè quelle dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, altresì **elevando l'agevolazione** al 30 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nei mesi di ottobre e novembre 2022. L'agevolazione spetta, nella medesima misura del 40%, anche per il mese di dicembre 2022 (decreto-legge n. 176 del 2022).

Credito d'imposta per le imprese gasivore (comma 4)

Il **comma 4** riconosce alle **imprese a forte consumo di gas naturale** (cd. **gasivore**), a parziale compensazione dei maggiori oneri sostenuti per l'acquisto del gas medesimo, un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al **45 per cento** (in luogo della

precedente misura del 40 per cento) della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo **gas consumato nel primo trimestre solare del 2023**, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

Il contributo spetta qualora il **prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al quarto trimestre 2022**, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito **un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019**. Viene definita "impresa a forte consumo di gas naturale" quella di cui all'elenco per l'anno 2023 pubblicato dalla Cassa per i Servizi Energetici e Ambientali operante in uno dei settori di cui all'allegato 1 al decreto del Ministro della transizione ecologica 21 dicembre 2021, n. 541 (comunicato nella Gazzetta Ufficiale n. 5 del 8 gennaio 2022).

L'articolo 15.1 del decreto-legge n. 4 del 2022 (introdotto dal decreto-legge n. 50 del 2022) ha riconosciuto un contributo straordinario, sotto forma di credito di imposta, pari al 10 per cento della spesa sostenuta dalle imprese gasivore per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2022. L'articolo 5, comma 1, del decreto-legge n. 17 del 2022 ha riconosciuto alle cosiddette "gasivore", ad analoghe condizioni, un credito di imposta pari al 15 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022. L'articolo 5, comma 2, del decreto-legge n. 21 del 2022 ha poi incrementato dal 15 al 20 per cento la quota delle spese sostenute oggetto del contributo straordinario. L'articolo 2, comma 2 del decreto-legge n. 50 del 2022 ha ulteriormente elevato dal 20 al 25 per cento la quota della spesa agevolabile sostenuta per l'acquisto del gas naturale, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022. L'agevolazione è stata estesa, nella medesima misura del 25 per cento, anche ai costi sostenuti nel terzo trimestre 2022 dal decreto-legge n. 115 del 2022 (aiuti-*bis*) e nei mesi di ottobre e novembre 2022, nella misura del 40 per cento, dal decreto-legge n. 144 del 2022. Da ultimo, il decreto-legge n. 176 del 2022 ha esteso l'agevolazione nella misura del 40 per cento al mese di dicembre 2022.

Le imprese a forte consumo di gas naturale sono identificate facendo riferimento alle disposizioni del decreto del Ministro della Transizione ecologica 21 dicembre 2021, come quelle che: a) operano nei settori elencati nell'allegato 1 al medesimo decreto; b) che hanno un consumo medio di gas naturale, calcolato per il periodo di riferimento, pari ad almeno 1 GWh/anno (ovvero 94.582 Sm³/anno, considerando un potere calorifico superiore per il gas naturale pari a 10,57275 kWh/Sm³); e c) hanno consumato, nel primo trimestre solare dell'anno 2022, un quantitativo di gas naturale per usi energetici non inferiore al 25 per cento di tale volume di gas naturale (indicato all'articolo 3, comma 1, del medesimo decreto), al netto dei consumi di gas naturale impiegato in usi termoelettrici. Per "periodo di riferimento" si intende, per l'anno di competenza "N" in cui si fruisce dell'agevolazione, il triennio che va da "N-4" a "N-2", salvo che per le imprese di più recente costituzione. Al riguardo, la Cassa per i servizi energetici e ambientali (CSEA), nel rispetto delle disposizioni impartite dall'Autorità di regolazione per energia reti e ambiente (ARERA), è tenuta a costituire, in riferimento a ciascun anno di competenza, l'Elenco delle imprese a forte consumo di gas naturale.

Di seguito si illustra l'andamento della misura del credito d'imposta in parola, come modificata nel tempo:

Destinatari	I trim 2022 (DL 50/2022 e 4/2022)	II trim 2022 (DL 21 e 50/2022)	III trim 2022 (DL 115/2022)	Ott. Nov. 2022 (DL 144/2022)	Dic. 2022 (DL 176/2022)	I trim 2023 (DLB) 2023)
Imprese gasivore	10%	25%*	25%	40%	40%	45%

*Il credito di imposta, originariamente fissato nella misura del 15 per cento per il secondo trimestre 2022 dal decreto-legge n. 17 del 2022, è stato poi rideterminato al 20 per cento dal decreto-legge n. 21 del 2022 e al 25 per cento dal decreto-legge n. 50 del 2022.

Credito d'imposta per l'acquisto di gas naturale da parte di imprese non gasivore (comma 5)

Il **comma 5** riconosce **alle imprese diverse da quelle gasivore**, a parziale compensazione dei maggiori oneri effettivamente sostenuti per l'acquisto del gas naturale, un **contributo straordinario**, sotto forma di credito di imposta, pari **al 45 per cento** della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas nel **primo trimestre solare dell'anno 2023**, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici. L'agevolazione spetta qualora il prezzo di riferimento del gas naturale, calcolato come media, riferita al **quarto trimestre 2022**, dei prezzi di riferimento del Mercato Infragiornaliero (MI-GAS) pubblicati dal Gestore dei mercati energetici (GME), abbia subito un incremento superiore al 30 per cento del corrispondente prezzo medio riferito al medesimo trimestre dell'anno 2019.

L'articolo 4 del decreto-legge n. 21 del 2022 ha attribuito un credito di imposta, per l'acquisto del gas naturale, da riconoscersi alle imprese diverse da quelle gasivore, inizialmente in misura pari al 20 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022. Il contributo è stato incrementato dal decreto-legge n. 50 del 2022, elevando dal 20 al 25 per cento la spesa oggetto di beneficio sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel secondo trimestre solare dell'anno 2022. La misura è stata prorogata al terzo trimestre 2022 dal decreto-legge n. 115 del 2022 (articolo 6) per un ammontare pari al 25 per cento della spesa e ai mesi di ottobre e novembre 2022, nella misura del 40 per cento, dal decreto-legge n. 144 del 2022. La misura del 40 per cento è stata confermata dal decreto- legge n. 176 del 2022 anche per il mese di dicembre 2022.

Di seguito si illustra l'andamento della misura del credito d'imposta in parola, come modificata nel tempo:

Destinatari	II trim 2022 (DL 50/2022)	III trim 2022 (DL 115/2022)	Ott. Nov. 2022 (DL 144/2022)	Dic. 2022 (DL 176/2022)	I trim 2023 (DLB 2023)
Imprese non gasivore	25%*	25%	40%	40%	45%*

*Il credito di imposta, originariamente fissato nella misura del 20 per cento per il secondo trimestre 2022 dal decreto-legge n.21 del 2022, è stato così rideterminato dal decreto- legge n. 50 del 2022.

Regime dei crediti d'imposta, cedibilità e controlli

Il **comma 6** dell'articolo chiarisce che ai fini della fruizione dei contributi straordinari, sotto forma di credito d'imposta, per le imprese non energivore e non gasivore, ove l'impresa destinataria del contributo si rifornisca, nel quarto trimestre del 2022 e nel primo trimestre del

2023, di energia elettrica o di gas naturale dallo stesso venditore da cui si riforniva nel quarto trimestre dell'anno 2019, il venditore, entro sessanta giorni dalla scadenza del periodo per il quale spetta il credito d'imposta, invia al proprio cliente, su sua richiesta, una comunicazione nella quale sono riportati il calcolo dell'incremento di costo della componente energetica e l'ammontare del credito d'imposta spettante per il primo trimestre 2023. L'Autorità di regolazione per energia, reti e ambiente (ARERA), entro dieci giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, definisce il contenuto della predetta comunicazione e le sanzioni in caso di mancata ottemperanza da parte del venditore.

Il **comma 7** dispone in ordine **all'utilizzo dei crediti di imposta** in commento **chiarendo che il termine** per il relativo utilizzo è **fissato al 31 dicembre 2023**. Più in dettaglio, i crediti di imposta sono utilizzabili esclusivamente in compensazione mediante F24 (ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241).

Non si applicano i limiti di cui all'articolo 1, comma 53, della legge n. 244 del 2007, e di cui all'articolo 34 della legge n. 388 del 2000. Al riguardo, si ricorda che l'articolo 22 del decreto legge n. 73 del 2021 (cd. *Sostegni-bis*) aveva modificato per l'anno 2021 il limite annuo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili per soggetti intestatari di conto fiscale individuato dal menzionato articolo 34, elevandolo a **2 milioni di euro**. Tale limite è stato reso strutturale dalla legge di bilancio per il 2022 (articolo 1, comma 72 della legge n. 234 del 2021) a decorrere dal 2022. Resta fermo il limite di compensazione annuale per le **agevolazioni alle imprese**, di cui alla già menzionata legge n. 244 del 2007, pari a **250.000 euro**.

Le agevolazioni non concorrono alla formazione del **reddito d'impresa** né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (**Irap**) e non rilevano ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi, di cui all'articolo 61 del Testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917 del 1986 - TUIR), né rispetto ai criteri di inerenza delle altre spese, di cui all'articolo 109, comma 5, del medesimo TUIR.

I crediti d'imposta sono **cumulabili** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al **superamento del costo sostenuto**.

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

Resta ferma l'applicazione dei controlli preventivi e delle misure di contrasto alle frodi in materia di cessioni dei crediti di cui all'articolo 122-*bis*, comma 4, del decreto legge n. 34 del 2020, in base al quale i soggetti obbligati di cui all'articolo 3 del decreto legislativo 21 novembre 2007, n. 231, che intervengono nelle predette cessioni, non procedono all'acquisizione del credito in tutti i casi in cui ricorrono gli obblighi di segnalazione delle operazioni sospette e di astensione (rispettivamente previsti dagli articoli 35 e 42 del predetto

d.lgs. n. 231 del 2007 in materia di antiriciclaggio), per ogni cessione intercorrente tra i predetti soggetti, anche successiva alla prima.

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

In caso di **cessione** dei crediti d'imposta le imprese beneficiarie **sono tenute a chiedere il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione** che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto ai crediti d'imposta. Inoltre il credito d'imposta è **usufruito dal cessionario con le stesse modalità con le quali sarebbe stato utilizzato dal soggetto cedente** e, comunque, entro la medesima data del **31 dicembre 2023**.

Il visto di conformità è rilasciato ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo n. 241 del 1997, dai soggetti indicati alle lettere *a)* e *b)* del comma 3 dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322 del 1998, e dai responsabili dell'assistenza fiscale dei centri costituiti dai soggetti di cui all'articolo 32 del citato decreto legislativo n. 241 del 1997. L'**articolo 35** del decreto legislativo n. 241 del 1997 prevede che il responsabile del Centro di assistenza fiscale (CAF) rilasci un visto di conformità dei dati delle dichiarazioni predisposte dal centro alla relativa documentazione e alle risultanze delle scritture contabili, nonché di queste ultime alla relativa documentazione contabile. Sono abilitati al rilascio del visto gli iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali e dei consulenti del lavoro (lettera *a)* del comma 3 dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322 del 1998), gli iscritti nel registro dei revisori legali e i soggetti iscritti alla data del 30 settembre 1993 nei ruoli di periti ed esperti tenuti dalle camere di commercio, industria, artigianato e agricoltura per la sub-categoria tributi, in possesso di diploma di laurea in giurisprudenza o in economia e commercio o equipollenti o diploma di ragioneria (lettera *b)* del comma 3 dell'articolo 3 del D.P.R. n. 322 del 1998), nonché i responsabili dei CAF.

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

Oltre all'**applicazione** delle disposizioni di cui all'articolo 122-*bis* del decreto legge n. 34 del 2020, già richiamate, si prevede l'applicazione di quelle recate **dall'articolo 121, commi da 4 a 6**, del medesimo decreto legge, in quanto compatibili.

Il **comma 4** dell'articolo 121 del decreto legge n. 34 del 2020 dispone che, ai fini del controllo sulla cessione dei crediti d'imposta, si applichino le **attribuzioni e i poteri di accertamento in tema di imposte** sui redditi, posti in capo all'Amministrazione finanziaria dagli articoli 31 e seguenti del D.P.R. n. 600 del 1973. Si chiarisce che i fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto al credito ricevuto. L'Agenzia delle entrate, nell'ambito dell'ordinaria attività di controllo procede, in base a criteri selettivi e tenendo anche conto della capacità operativa degli uffici, alla **verifica documentale della sussistenza dei presupposti che danno diritto alla detrazione d'imposta** negli **ordinari termini di accertamento** (per i crediti non spettanti: cinque anni dalla dichiarazione, ai sensi articolo 43 del D.P.R. n. 600 del 1973; per i crediti inesistenti: otto anni dall'utilizzo del credito ai sensi dell'articolo 27, commi da 16 a 20, del decreto legge n. 185 del 2008).

Ai sensi del successivo **comma 5**, in assenza dei requisiti che danno diritto alla detrazione, l'Agenzia delle entrate provvede a recuperare l'importo corrispondente alla detrazione non spettante. Tale importo è maggiorato degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo (di cui all'articolo 20 del D.P.R.

n. 602 del 1973) e delle sanzioni per utilizzo di crediti di imposta in misura superiore a quella spettante, ovvero inesistenti (di cui all' articolo 13 del decreto legislativo n. 471 del 1997).

Il **comma 6** prevede infine che il recupero del predetto importo sia **effettuato nei confronti del soggetto beneficiario delle originarie detrazioni**. Resta ferma, in presenza di concorso nella violazione con dolo o colpa grave, l'applicazione della norma per cui, ove più persone concorrono in una violazione, ciascuna di esse soggiace alla sanzione per questa disposta (articolo 9, comma 1 del decreto legislativo n. 472 del 1997); rimane ferma anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo maggiorato di sanzioni e interessi.

Le norme in esame richiamano, sostanzialmente, il regime di cedibilità dei crediti di imposta già previsto dai precedenti decreti-legge.

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

DEFINIZIONE AGEVOLATA AVVISI BONARI DA CONTROLLO AUTOMATIZZATO

153. Le somme dovute dal contribuente a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021, richieste con le comunicazioni previste dagli articoli 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, per le quali il termine di pagamento di cui all'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, non è ancora scaduto alla data di entrata in vigore della presente legge, ovvero per le quali le medesime comunicazioni sono recapitate successivamente a tale data, possono essere definite con il pagamento delle imposte e dei contributi previdenziali, degli interessi e delle somme aggiuntive. Sono dovute le sanzioni nella misura del 3 per cento senza alcuna riduzione sulle imposte non versate o versate in ritardo.

154. Il pagamento delle somme di cui al comma 153 avviene secondo le modalità e i termini stabiliti dagli articoli 2 e 3-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

155. Le 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, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, il cui pagamento rateale ai sensi dell'articolo 3-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, è ancora in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, 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.

156. Il pagamento rateale delle somme di cui al comma 155 prosegue secondo le modalità e i termini previsti dall'articolo 3-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462. In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la definizione non produce effetti e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

157. Le somme versate fino a concorrenza dei debiti definibili ai sensi dei commi da 153 a 159, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili.

158. In deroga a quanto previsto all'articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, con riferimento alle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, richieste con le comunicazioni previste dagli articoli 36-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 54-*bis* del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, i termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento, previsti dall'articolo 25, comma 1, lettera a), del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, sono prorogati di un anno.

159. All'articolo 3-*bis*, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, le parole: « in un numero massimo di otto rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a cinquemila euro, » sono soppresse.

I commi da 153 a 159, integrati alla Camera, consentono di **definire** con modalità **agevolate** le **somme dovute a seguito del controllo automatizzato** (cd. avvisi bonari), relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021, per le quali il **termine di pagamento non sia ancora scaduto** alla data di entrata in vigore della norma in esame, ovvero i cui avvisi siano stati recapitati successivamente a tale data. Tali importi possono essere definiti con il pagamento:

- delle **imposte** e **dei contributi previdenziali;**
- degli **interessi** e **delle somme aggiuntive;**
- delle **sanzioni** nella misura **ridotta del 3%** (in luogo del 30% ridotto a un

terzo), senza riduzione sulle imposte non versate o versate in ritardo. È prevista poi la **definizione agevolata** delle somme derivanti da **controlli automatizzati** le cui **rateazioni** sono **in corso all'entrata in vigore della norma in esame**, che possono essere definite col pagamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive. Anche in tal caso le sanzioni sono dovute nella misura del 3%. Nel **corso dell'esame parlamentare** sono stati inseriti i **commi 160 e 161**, che riaprono i **termini per il versamento delle ritenute alla fonte**, ivi comprese quelle dovute per addizionali regionali e comunali e per IVA, già **sospese da precedenti provvedimenti** in favore delle federazioni **sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva e delle associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche** che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa **nel territorio dello Stato** e che **operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento**, in scadenza il **22 dicembre 2022**. Ai sensi delle norme in esame i versamenti sono dunque considerati tempestivi se effettuati in un'unica soluzione entro il **31 dicembre 2022** ovvero con **possibilità di dilazione** in sessanta rate; in caso di pagamento rateale è dovuta una **maggiorazione del 3 per cento** sulle somme complessivamente dovute, da versare, per intero, contestualmente alla prima rata. Il **comma 165**, anch'esso **introdotto alla Camera**, chiarisce la decorrenza delle norme in esame.

Al riguardo si ricorda che l'articolo 5, commi da 1 a 11 e comma 17 del decreto- legge Sostegni (n. 41 del 2021) ha consentito agli operatori economici che hanno subito consistenti riduzioni del volume d'affari nell'anno 2020 (più del 30%), in

conseguenza degli effetti economici derivanti dal perdurare dell'emergenza epidemiologica da COVID-19, di definire in via agevolata le somme dovute a seguito del controllo automatizzato (cd. avvisi bonari), ai fini delle imposte dirette e dell'IVA, le cui comunicazioni sono state elaborate entro il 31 dicembre 2020 (con riferimento alle dichiarazioni 2017) ovvero devono essere elaborate entro il 31 dicembre 2021 (con riferimento alle dichiarazioni 2018), qualora tali comunicazioni di irregolarità non siano state inviate per la sospensione disposta dai provvedimenti emergenziali. La definizione agevolata ha consentito di abbattere le sanzioni e le somme aggiuntive richieste con gli avvisi bonari; restano dovuti imposte, interessi e contributi previdenziali.

Inoltre il decreto-legge n. 21 del 2022 ha disposto che il termine entro il quale è possibile per il contribuente o il sostituto d'imposta provvedere a pagare le somme dovute a seguito di controlli automatizzati e conseguentemente **evitare l'iscrizione a ruolo**, è fissato in **sessanta giorni** piuttosto che trenta (come previsto a regime dall'articolo 2, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462).

Il richiamato **comma 153** individua le **somme oggetto di definizione agevolata**. Si tratta di **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, relative ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre **2019**, al 31 dicembre **2020** e al 31 dicembre **2021**.

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.

Come anticipato, 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 D.M. 21 maggio 2009 e articolo 3 del D.Lgs. n. 462 del 1997).

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*. Si rinvia alla [scheda informativa](#)

[dell'Agenzia](#) [delle](#) [entrate](#) per ulteriori dettagli.
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 anticipato, 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).

Inoltre, in caso di **adesione (comma 154)**, è previsto che il versamento delle somme dovute avvenga secondo le modalità di riscossione delle somme dovute in seguito a controlli automatici, in un'unica soluzione entro 30 giorni ovvero a rate, rispettivamente ai sensi degli articoli 2 e 3-*bis* del già citato D.Lgs. n. 462 del 1997.

Il pagamento avviene dunque entro 30 giorni dal ricevimento dell'avviso o della comunicazione definitiva contenente l'imposta rideterminata a seguito dell'esperimento dei mezzi di autotutela del contribuente.

Il **comma 159** interviene sull'articolo 3-*bis*, comma 1 del D. Lgs. n. 462 del 1997, al fine di prevedere che il pagamento delle somme da versare possa **sempre essere rateizzato in un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo**, a prescindere dal *quantum* dovuto.

Viene dunque eliminata la previsione che consentiva la dilazione del pagamento in un numero massimo di otto rate trimestrali, per gli importi pari o inferiori a cinquemila euro.

L'articolo 3-*bis* prevede inoltre che la prima rata sia versata entro trenta giorni dal ricevimento della comunicazione. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi, calcolati dal primo giorno del secondo mese successivo a quello di elaborazione della comunicazione. Le rate trimestrali nelle quali il pagamento è dilazionato scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre. In caso di inadempimento nei pagamenti rateali si applicano le disposizioni generali previste nel caso di inadempimenti nei pagamenti delle somme dovute per i controlli dell'Agenzia delle entrate (di cui all'articolo 15-*ter* del DPR 29 settembre 1973, n. 602).

Il **comma 155** consente di definire con **modalità agevolate** anche le **rate, relative a comunicazioni di irregolarità**, delle dilazioni **ancora in corso all'entrata in vigore della norma in commento** (ai sensi dell'articolo 3-*bis* del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 462, come modificato dalle norme in esame), mediante il pagamento del debito residuo a titolo di imposte e contributi previdenziali, interessi e somme aggiuntive.

Anche in tal caso le sanzioni sono dovute nella misura del 3%, senza alcuna riduzione sulle imposte residue non versate o versate in ritardo. Il pagamento rateale delle suddette somme prosegue quindi secondo le modalità e i termini già illustrati (previsti dall'articolo 3-*bis* del D. Lgs. n. 462 del 1997, come modificato).

In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, delle somme dovute, la **definizione non produce effetti** e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione (**comma 156**). Le somme residue sono dunque iscritte a ruolo delle residue somme dovute con l'applicazione della sanzione per gli omessi o ritardati versamenti (come chiarisce la relazione illustrativa che accompagna la norma; la sanzione è dovuta nella misura del 30% ordinariamente prevista dall'articolo 13 del d.lgs. n. 471 del 1997).

La relazione illustrativa chiarisce che per i **pagamenti rateali regolarmente in corso** dei debiti emergenti dalle suddette comunicazioni, per **qualunque periodo d'imposta**, è previsto che:

- la durata del periodo di rateazione venga estesa fino a un massimo di venti

rate trimestrali di pari importo (come da previsione del comma 7), anche nei casi in cui, secondo le disposizioni previgenti, era ammessa solo la rateazione fino a un massimo di otto rate;

- le sanzioni sono dovute nella misura del 3% (anziché del 30% ridotte a un terzo), senza alcuna riduzione, sulle imposte residue non versate o versate in ritardo. Restano dovuti gli interessi (anche di rateazione);
- in caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze, tenuto conto delle disposizioni di cui all'art. 15-ter del d.P.R. 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 D.Lgs. n. 471 del 1997.

Ai sensi del **comma 157**, le somme già versate fino a concorrenza dei debiti definibili ai sensi delle norme in esame, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono dunque rimborsabili al contribuente.

Il **comma 158** chiarisce che, in deroga allo statuto del contribuente (articolo 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, che all'ultimo comma vieta la proroga dei termini di prescrizione e decadenza), i termini di **decadenza per la notificazione** delle cartelle di pagamento per le somme dovute a seguito di controllo automatizzato, contemplati dall'articolo 25, comma 1, lettera a), del d.P.R. n. 602 del 1973, ordinariamente previsti entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione, sono **prorogati di un anno**.

Nel corso dell'esame alla Camera è stato inserito il **comma 160**, che **riapre i termini** per il **versamento delle ritenute alla fonte**, ivi comprese quelle dovute per **addizionali regionali e comunali e per l'IVA**, già sospese da precedenti provvedimenti e **in scadenza il 22 dicembre 2022**.

Si tratta di versamenti già sospesi in favore delle federazioni **sportive nazionali, degli enti di promozione sportiva e delle associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche** che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa **nel territorio dello Stato** e che **operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento** ai sensi:

- dell'articolo 1, comma 923, lettere a) e c), della legge di bilancio 2022 (legge 30 dicembre 2021, n. 234) con riferimento alle ritenute alla fonte e all'IVA;
- dell'articolo 7, comma 3-bis, del decreto-legge 1° marzo 2022, n. 17, che ha disposto una prima proroga della scadenza dei versamenti al 31 luglio 2022;
- dell'articolo 39, comma 1-bis, del decreto-legge 17 maggio 2022, n. 5 che ne ha posticipato la scadenza al 30 novembre 2022.

Benché non citato dalle norme in esame, si ricorda che l'articolo 13 del decreto-legge n. 176 del 2022 ha, da ultimo, disposto la proroga di tale scadenza al 22 dicembre 2022.

Ai sensi delle modifiche in commento, i termini sono riaperti sono dunque considerati **tempestivi** se effettuati in un'unica soluzione **entro il 31 dicembre 2022** ovvero in sessanta rate di pari importo, con scadenza delle prime tre rate entro il 31 dicembre 2022 e delle

successive rate mensili entro l'ultimo giorno di ciascun mese, a decorrere dal mese di gennaio 2023.

In caso di **pagamento rateale** è dovuta una **maggiorazione** nella misura **del 3 per cento** sulle somme complessivamente dovute, da versare, per intero, contestualmente alla prima rata; Il successivo **comma 161** disciplina le cause di **decadenza** dal beneficio della dilazione per mancato pagamento delle somme dovute, in tutto o in parte, alle prescritte scadenze: in tale ipotesi si decade dal beneficio della rateazione e si applicano le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

Il comma **162** incrementa di 222,25 milioni di euro per l'anno 2023, di 177,8 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2024 al 2026 e di 133,35 milioni di euro per l'anno 2027, il **Fondo finalizzato alla perequazione delle misure fiscali e di ristoro** per i soggetti che con i medesimi provvedimenti siano stati destinatari di sospensioni fiscali e contributive e che registrino una significativa perdita di fatturato.

Il comma 164 disciplina la copertura finanziaria dei commi da 160 a 163 *quinquies* (ivi compreso il comma 162, alla cui scheda si rinvia per i relativi contenuti).

Si ricorda che il **comma 165** chiarisce che le norme in esame si applicano **il giorno stesso della pubblicazione del provvedimento** in Gazzetta Ufficiale.

REGOLARIZZAZIONE IRREGOLARITÀ FORMALI

166. 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, commesse fino al 31 ottobre 2022, possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari a euro 200 per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni.

167. Il pagamento della somma di cui al comma 166 è eseguito in due rate di pari importo da versare, rispettivamente, entro il 31 marzo 2023 e il 31 marzo 2024.

168. La regolarizzazione si perfeziona con il pagamento delle somme dovute ai sensi del comma 167 e con la rimozione delle irregolarità od omissioni.

169. Sono esclusi dalla regolarizzazione gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-*quater* del decreto-legge 28 giugno

1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

170. La procedura non può essere esperita dai contribuenti per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori del territorio dello Stato.

171. In deroga all'articolo 3, comma 3, della legge 27 luglio 2000, n. 212, con riferimento alle violazioni formali commesse fino al 31 ottobre 2022, oggetto di un processo verbale di constatazione, i termini di cui all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sono prorogati di due anni.

172. Sono escluse dalla regolarizzazione le violazioni di cui al comma 166 già contestate in atti divenuti definitivi alla data di entrata in vigore della presente legge.

173. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono disciplinate le modalità di attuazione dei commi da 166 a 172.

I commi da 166 a 173 consentono di sanare le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, non rilevanti sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento di tali tributi, se commesse fino al 31 ottobre 2022, mediante la loro rimozione e il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferivano le violazioni, eseguito in due rate di pari importo, la prima entro il 31 marzo 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024.

Preliminarmente si ricorda che l'articolo 9 del decreto-legge n. 119 del 2018 aveva consentito di sanare le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, non rilevanti sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'IVA e dell'IRAP e sul pagamento dei tributi, se commesse fino al 24 ottobre 2018, mediante la loro rimozione e il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferivano le violazioni, eseguito in due rate di pari importo, la prima entro il 31 maggio 2019 e la seconda entro il 2 marzo 2020.

Le norme in esame presentano un contenuto sostanzialmente analogo al richiamato articolo 9, da cui si differenziano per la tempistica.

Il **comma 166** prevede la possibilità di sanare **le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale**, che non rilevano sulla 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, mediante **la loro rimozione (comma 168) e il versamento** di una somma pari a **200 euro** per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni, eseguito in **due rate (comma 167)** di pari importo, la prima entro il 31 marzo 2023 e la seconda entro il 31 marzo 2024.

Tale procedura di regolarizzazione **non** può essere esperita:

- con riferimento agli atti di **contestazione o irrogazione delle sanzioni** emessi nell'ambito della **procedura di collaborazione volontaria** (cd. *voluntary disclosure*) di cui all'articolo 5-*quater* del decreto legge n. 167 del 1990 (**comma 169**);
- per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato (**comma 170**);
- per le **irregolarità e altre violazioni formali già contestate in atti divenuti definitivi** alla data di entrata in vigore della disposizione in esame (**comma 171**).

Il **comma 172** prevede che, in deroga all'articolo 3, comma 1, dello Statuto del contribuente (legge n. 212 del 2000 che dispone l'irretroattività delle norme tributarie), con riferimento alle **violazioni commesse fino al 31 ottobre 2022, oggetto del processo verbale di constatazione, i termini** di prescrizione (cinque anni) previsti all'articolo 20, comma 1, del decreto legislativo n. 472 del 1997, **sono prorogati di due anni**.

Le **modalità di attuazione** dell'articolo in esame devono essere disciplinate con **provvedimento del direttore della Agenzia delle entrate (comma 173)**.

RAVVEDIMENTO SPECIALE

174. Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, le violazioni diverse da quelle definibili ai sensi dei commi da 153 a 159 e da 166 a 173, riguardanti le dichiarazioni validamente presentate relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a periodi d'imposta precedenti, possono essere regolarizzate con il pagamento di un diciottesimo del minimo edittale delle sanzioni irrogabili previsto dalla legge, oltre all'imposta e agli interessi dovuti. Il versamento delle somme dovute ai sensi del primo periodo può essere effettuato in otto rate trimestrali di pari importo con scadenza della prima rata fissata al 31 marzo 2023. Sulle rate successive alla prima, da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, sono dovuti gli interessi nella misura del 2 per cento annuo. La regolarizzazione di cui al presente comma e ai commi da 175 a 178 è consentita sempreché le violazioni non siano state già contestate, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di liquidazione, di accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni, comprese le comunicazioni di cui all'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

175. La regolarizzazione di cui ai commi da 174 a 178 si perfeziona con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata entro il 31 marzo 2023 e con la rimozione delle irregolarità od omissioni. Il mancato pagamento, in tutto o in parte, di una delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dal beneficio della rateazione e l'iscrizione a ruolo degli importi ancora dovuti, nonché della sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta, e degli interessi nella misura prevista all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n.602, con decorrenza dalla data del 31 marzo 2023. In tali ipotesi, la cartella di pagamento deve essere notificata, a pena di decadenza, entro il 31 dicembre del terzo anno successivo a quello di decadenza della rateazione.

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

177. Restano validi i ravvedimenti già effettuati alla data di entrata in vigore della presente legge e non si dà luogo a rimborso.

178. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate possono essere definite le modalità di attuazione dei commi da 174 a 177.

I commi 174-178, modificati alla Camera, consentono - in deroga all'ordinaria disciplina del ravvedimento operoso - di regolarizzare le dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e a quelli precedenti, purché le relative violazioni non siano state già contestate alla data del versamento del dovuto (in unica soluzione o alla prima rata) mediante la rimozione dell'irregolarità o dell'omissione e il pagamento dell'imposta, degli interessi e delle sanzioni, queste ultime ridotte a un diciottesimo del minimo edittale irrogabile.

Nel corso dell'esame parlamentare è stato specificato che gli effetti della regolarizzazione sono circoscritte alle **sole dichiarazioni validamente presentate**. Il versamento può avvenire in un'unica soluzione o a rate; la regolarizzazione si perfeziona

con il versamento di quanto dovuto ovvero della prima rata entro il 31 marzo 2023 e **non può essere esperita** dai contribuenti **per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato**.

Le norme in commento si riferiscono ai **tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate** e concernono le **violazioni diverse da quelle definibili con i commi 153-165 e 166-173**, rispettivamente concernenti la definizione agevolata degli avvisi bonari e la regolarizzazione delle irregolarità formali. Si rinvia alle relative schede di lettura per ulteriori informazioni.

Per effetto del **comma 174** possono essere regolarizzate le violazioni, diverse da quelle menzionate, che riguardano le **dichiarazioni relative al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021 e precedenti**, con il pagamento:

- **dell'imposta;**
- **degli interessi dovuti;**
- delle **sanzioni**, ma in misura ridotta a **un diciottesimo del minimo edittale** previsto dalla legge.

Nel corso **dell'esame parlamentare** è stato specificato che gli effetti della regolarizzazione sono circoscritte alle **sole dichiarazioni validamente presentate**.

Le disposizioni in esame appaiono, per le annualità fino al 31 dicembre 2021, in **deroga all'istituto del cd. ravvedimento operoso**, disciplinato dall'articolo 13 del D.Lgs. n. 472 del 1997, strumento con il quale tutti contribuenti possono

regolarizzare omessi o insufficienti versamenti e sanare altre irregolarità fiscali. La legge di stabilità per il 2015 - articolo 1, comma 637, della legge 23 dicembre 2014, n. 190 – ha innovato la disciplina del ravvedimento operoso e, in particolare, ai fini di una maggiore semplificazione del rapporto tra fisco e contribuenti, ha rimodulato l'istituto attraverso un sostanziale ampliamento delle modalità e dei termini per la sua applicazione. La predetta legge ha consentito di esperire l'istituto senza limiti di tempo e ha eliminato ulteriori condizioni ostative all'esperimento del medesimo, relative alle attività di controllo del fisco.

Il ravvedimento è inibito, per i tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, solo dalla **notifica degli atti di liquidazione e di accertamento** (comprese le comunicazioni da controllo automatizzato e formale delle dichiarazioni). Il pagamento e la regolarizzazione non precludono l'inizio o la prosecuzione di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di controllo e accertamento.

Errori, omissioni e versamenti carenti possono essere regolarizzati eseguendo spontaneamente il pagamento dell'imposta dovuta, degli interessi, calcolati al tasso legale annuo dal giorno in cui il versamento avrebbe dovuto essere effettuato a quello in cui viene effettivamente eseguito, e della sanzione in misura ridotta.

La sanzione ridotta è pari:

- **a 1/10 del minimo nei casi di mancato pagamento del tributo o di un acconto, se esso viene eseguito nel termine di trenta giorni dalla data di scadenza;**

- a 1/9 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il novantesimo giorno successivo al termine per la presentazione della dichiarazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro novanta giorni dall'omissione o dall'errore;
- a 1/8 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro un anno dall'omissione o dall'errore;
- a 1/7 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, entro due anni dall'omissione o dall'errore;
- a 1/6 del minimo, se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene oltre il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a quello nel corso del quale è stata commessa la violazione, oppure, quando non è prevista dichiarazione periodica, oltre due anni dall'omissione o dall'errore;
- a 1/5 del minimo se la regolarizzazione degli errori e delle omissioni, anche se incidenti sulla determinazione o sul pagamento del tributo, avviene dopo la constatazione della violazione (ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4), salvo nei casi di mancata emissione di ricevute fiscali, scontrini fiscali o documenti di trasporto o di omessa installazione degli apparecchi per l'emissione dello scontrino fiscale);
- a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omissione della presentazione della dichiarazione, se questa viene presentata con ritardo non superiore a novanta giorni, oppure a 1/10 del minimo di quella prevista per l'omessa presentazione della dichiarazione periodica prescritta in materia di imposta sul valore aggiunto, se questa viene presentata con ritardo non superiore a trenta giorni.

Il decreto legislativo n. 158 del 2015 ha modificato la normativa sulle sanzioni per ritardati od omessi versamenti, prevedendo la riduzione alla metà della sanzione ordinaria per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 90 giorni dalla scadenza. In tali casi, quindi, la sanzione passa dal 30% al 15%. Un'ulteriore riduzione della sanzione è prevista per i versamenti effettuati con un ritardo non superiore a 15 giorni. In tali casi la sanzione del 15% è ulteriormente ridotta a 1/15 per ogni giorno di ritardo (1%). Pertanto, in sede di ravvedimento, la sanzione da versare è pari allo 0,1% per ciascun giorno di ritardo (1/10 dell'1%).

Si consente il **versamento** delle somme dovute a seguito del ravvedimento speciale anche in **otto rate trimestrali di pari importo**, con scadenza della **prima rata il 31 marzo 2023**. Sulle rate successive alla prima, da versare rispettivamente, entro il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, sono dovuti gli interessi nella misura del tasso legale. Condizione per regolarizzare le violazioni è che esse **non siano state già contestate**, alla data del versamento di quanto dovuto o della prima rata, con atto di **liquidazione**, di **accertamento o di recupero, di contestazione e di irrogazione delle sanzioni**, comprese le

comunicazioni derivanti dai controlli formali delle dichiarazioni (di cui all'articolo 36-ter del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600).

Ai sensi del **comma 175**, la regolarizzazione si **perfeziona con il versamento di quanto dovuto** ovvero della **prima rata entro il 31 marzo 2023** e con la **rimozione delle irregolarità** **od** **omissioni**.

Sono disciplinate le conseguenze del **mancato pagamento**, in tutto o in parte, di una delle rate successive alla prima entro il termine di pagamento della rata successiva: ciò comporta la **decadenza dal beneficio della rateazione** e **l'iscrizione a ruolo** degli importi ancora dovuti, nonché della sanzione pari al **trenta per cento di ogni importo non versato**, di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, applicata sul residuo dovuto a titolo di imposta, e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo, nella misura del 4% annuo prevista all'articolo 20 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, con decorrenza dalla data del 31 marzo 2023.

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

Si chiarisce che (**comma 176**) la **regolarizzazione non può essere esperita** dai contribuenti **per l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio** **dello** **Stato**.

Il **comma 177** chiarisce che **restano validi i ravvedimenti** già effettuati alla data di entrata in vigore della presente disposizione e **non si dà luogo a rimborso**.

Il **comma 178** affida a un **provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate** la **facoltà di definire** le modalità di attuazione delle norme in esame.

DEFINIZIONE AGEVOLATA ATTI DELL'ACCERTAMENTO

179. Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, per gli accertamenti con adesione di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, relativi a processi verbali di constatazione redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, e consegnati entro la data del 31 marzo 2023, nonché relativi ad avvisi di accertamento e ad avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della presente legge e a quelli notificati successivamente, entro il 31 marzo 2023, le sanzioni di cui al comma 5 dell'articolo 2 e al comma 3 dell'articolo 3 del citato decreto legislativo n. 218 del 1997 si applicano nella misura di un diciottesimo del minimo previsto dalla legge. Le disposizioni del primo periodo si applicano anche agli atti di accertamento con adesione relativi agli inviti di cui all'articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, notificati entro il 31 marzo 2023.

180. Gli avvisi di accertamento e gli avvisi di rettifica e di liquidazione non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della presente legge e quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, entro il 31 marzo 2023, sono definibili in acquiescenza ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, entro il termine ivi previsto, con la riduzione ad un diciottesimo delle sanzioni irrogate.

181. Le disposizioni di cui al comma 180 si applicano anche agli atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della presente legge e a quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, entro il 31 marzo 2023, con il pagamento delle sanzioni nella misura di un diciottesimo delle sanzioni irrogate e degli interessi applicati, entro il termine per presentare il ricorso.

182. Le somme dovute ai sensi dei commi 179, 180 e 181 possono essere versate anche ratealmente in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale. È esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, non derogate.

183. Sono esclusi dalla definizione gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria di cui all'articolo 5-*quater* del decreto-legge 28 giugno 1990, n.167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227.

184. Con uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate sono adottate le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione dei commi da 179 a 183.

185. Le eventuali maggiori entrate derivanti dall'attuazione dei commi da 179 a 184, accertate sulla base del monitoraggio periodico effettuato dall'Agenzia delle entrate, sono destinate, anche mediante riassegnazione, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale di cui al comma 130.

L'articolo 1, ai commi da 179 a 185, consente di definire con modalità agevolate gli atti del procedimento di accertamento adottati dall'Agenzia delle entrate, purché non impugnati e per i quali non siano decorsi i termini per presentare ricorso, nonché quelli notificati dall'Agenzia delle entrate entro la data del 31 marzo 2023.

Più in dettaglio sono previste **sanzioni ridotte**, da un terzo a **un diciottesimo del minimo previsto dalla legge**, per gli **accertamenti con adesione** relativi a:

- **processi verbali di constatazione** consegnati entro la data del **31 marzo 2023**;
- **avvisi di accertamento, rettifica e liquidazione**, non impugnati e ancora impugnabili, nonché avvisi **notificati entro il 31 marzo 2023**.

La medesima riduzione sanzionatoria a un diciottesimo è applicata anche agli atti di accertamento con adesione relativi agli **inviti a comparire per l'avvio del procedimento di definizione** dell'accertamento.

Le norme consentono di definire in **acquiescenza** avvisi di accertamento, di rettifica e quelli di liquidazione, non impugnati e ancora impugnabili, nonché quelli notificati fino al 31 marzo 2023, con analoga **riduzione sanzionatoria a un diciottesimo** delle **sanzioni irrogate**. La medesima riduzione delle sanzioni è applicata nel caso di acquiescenza agli **atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili**, in tal caso con pagamento degli interessi. Le somme dovute possono essere anche **dilazionate** in un massimo di **20 rate trimestrali** di pari importo, con applicazione degli interessi al saggio legale per le rate successive alla prima.

Preliminarmente si ricorda che l'**articolo 1 del decreto-legge n. 119 del 2018** ha consentito di definire con modalità agevolate i processi verbali di constatazione - PVC consegnati entro il 24 ottobre 2018 effettuando un'apposita dichiarazione e versando la sola imposta autoliquidata, senza sanzioni o interessi, in un'unica soluzione o in un massimo di venti rate trimestrali. Il successivo **articolo 2 del richiamato decreto-legge n. 119** ha consentito di definire con modalità agevolate gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione, gli atti di recupero, gli inviti al contraddittorio e gli accertamenti con adesione notificati o sottoscritti entro il 24 ottobre 2018, mediante pagamento delle sole imposte in un'unica soluzione o in più rate, senza pagare sanzioni, interessi ed eventuali somme accessorie.

Più in dettaglio, con riferimento ai **tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate**, il **comma 179** dispone la **riduzione delle sanzioni** da un terzo a **un diciottesimo del minimo previsto dalla legge** per gli **accertamenti con adesione**, di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, relativi a:

- **processi verbali di constatazione**, redatti ai sensi dell'articolo 24 della legge 7 gennaio 1929, n. 4, e **consegnati entro la data del 31 marzo 2023**.
- I processi verbali di constatazione (PVC) di cui all'articolo 24 della legge n. 4 del 1929 sono i verbali coi quali, in caso di verifica fiscale presso la sede del contribuente, si conclude l'attività di controllo svolta dagli uffici dell'Agenzia o dalla Guardia di finanza. In tali verbali, che vanno consegnati al contribuente, sono indicate le eventuali violazioni rilevate e i relativi addebiti;
- **avvisi di accertamento** e avvisi di **rettifica e liquidazione**, non impugnati e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della disposizione in esame, nonché a quelli **notificati successivamente, entro il 31 marzo 2023**.

Le norme in esame si riferiscono agli **accertamenti con adesione** di cui agli articoli 2 e 3 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218 e riducono a un diciottesimo del minimo di legge le sanzioni disposte dal comma 5 dell'articolo 2 e dell'articolo 3, comma 3 del medesimo decreto legislativo, ordinariamente previste in un terzo del minimo di legge.

L'accertamento con adesione consente al contribuente di definire le imposte dovute ed evitare, in tal modo, l'insorgere di una lite tributaria; si tratta di un "accordo" tra contribuente e ufficio che può

essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, che dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario.

La procedura riguarda tutte le più importanti imposte dirette e indirette e può essere attivata tanto dal contribuente quanto dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate. Con l'accertamento con adesione il contribuente può usufruire della riduzione delle sanzioni amministrative, che saranno dovute nella misura di **un terzo del minimo** previsto dalla legge.

Inoltre, per i fatti accertati, perseguibili anche penalmente, costituisce una circostanza attenuante il perfezionamento dell'adesione con il pagamento delle somme dovute prima della dichiarazione di apertura del dibattimento di primo grado. L'effetto premiale si concretizza nell'abbattimento fino a un terzo delle sanzioni penali previste e nella non applicazione delle sanzioni accessorie.

Il procedimento può essere attivato per iniziativa d'ufficio (che, tramite un invito a comparire, può invitare il contribuente a tentare una forma di definizione concordata del rapporto tributario prima ancora di procedere alla notifica di un avviso di accertamento) o a richiesta del contribuente, che può presentare una domanda in carta libera in cui chiede all'ufficio di formulargli una proposta di accertamento per un'eventuale definizione, prima di aver ricevuto la notifica di un atto di accertamento non preceduto da un invito a comparire o dopo aver ricevuto

la notifica di un atto impositivo non preceduto da invito a comparire, ma solo fino al momento in cui non scadono i termini per la proposizione dell'eventuale ricorso. La domanda di adesione, corredata di tutte le informazioni richieste dalla legge, deve essere presentata – prima dell'impugnazione dell'avviso di accertamento innanzi alla Commissione tributaria provinciale – all'ufficio che lo ha emesso entro 60 giorni dalla notifica dell'atto mediante consegna diretta o a mezzo posta.

Il contribuente può avviare il procedimento anche quando nei suoi confronti siano stati effettuati accessi, ispezioni e verifiche, sia da parte dell'Amministrazione finanziaria che da parte della Guardia di Finanza, che si sono conclusi con un processo verbale di constatazione.

Il raggiungimento o meno dell'accordo avviene in contraddittorio e può richiedere più incontri successivi, per la partecipazione ai quali il contribuente può farsi rappresentare o assistere da un procuratore.

Se le parti raggiungono un accordo, i contenuti dello stesso vengono riportati su un atto di adesione che va sottoscritto da entrambe le parti.

L'intera procedura si perfeziona soltanto con il pagamento delle somme risultanti dall'accordo stesso (articolo 9 del D. Lgs. n. 218 del 1997). Se non si raggiunge un accordo, il contribuente può presentare ricorso al giudice tributario contro l'atto già emesso (o che sarà in seguito emesso) dall'ufficio.

Dalla data di presentazione della domanda di accertamento con adesione i termini restano sospesi per un periodo di 90 giorni, sia per un eventuale ricorso, sia per il pagamento delle imposte accertate. Anche l'iscrizione a ruolo a titolo provvisorio delle imposte accertate dall'ufficio è effettuata, ricorrendone i presupposti, dopo la scadenza del termine di sospensione. Al termine di questo arco di tempo il contribuente se non ha raggiunto l'accordo con l'Amministrazione può impugnare l'atto ricevuto dinanzi alla Commissione tributaria provinciale.

Il versamento delle somme dovute può essere effettuato, a seconda del tipo di imposta, tramite i modelli di versamento F24 o F23. Il contribuente può scegliere di effettuare il pagamento:

- in unica soluzione, entro i 20 giorni successivi alla redazione dell'atto;

- in forma rateale in un massimo di 8 rate trimestrali di uguale importo (16 rate trimestrali se le somme dovute superano 50.000 euro), delle quali la prima da versare entro il termine di 20 giorni dalla redazione dell'atto.

Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. Entro i 10 giorni successivi al pagamento dell'intero importo o della prima rata, il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza.

Per il versamento delle somme dovute per effetto dell'adesione il contribuente può effettuare la compensazione con eventuali crediti d'imposta vantati, sempre che gli importi a debito siano da versare con il modello F24 (non è infatti possibile compensare i debiti che devono essere pagati con il modello F23).

Con il decreto-legge 35 del 2013 è stata introdotta la possibilità per il contribuente di utilizzare i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni pubbliche per somministrazioni, forniture e appalti, per compensare le somme dovute a seguito di accertamento con adesione, adesione all'invito al contraddittorio o al processo verbale di constatazione, acquiescenza, definizione agevolata delle sanzioni, conciliazione giudiziale e mediazione.

La riduzione sanzionatoria si applica anche agli atti di accertamento con adesione relativi agli **inviti a comparire per l'avvio del procedimento di definizione** dell'accertamento, di cui all'articolo 5-ter del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, notificati entro il 31 marzo 2023.

Ai sensi del richiamato articolo 5-ter, fuori dei casi in cui sia stata rilasciata copia del processo verbale di chiusura delle operazioni da parte degli organi di controllo, prima di emettere un avviso di accertamento, notifica l'invito a comparire per l'avvio del procedimento di definizione dell'accertamento.

Il comma 180 consente di **definire in acquiescenza gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e di liquidazione**, purché **non impugnati** e ancora impugnabili alla data di entrata in vigore della disposizione in esame, nonché quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, **fino al 31 marzo 2023**, ai sensi dell'articolo 15 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, entro il termine ivi previsto, con la **riduzione a un diciottesimo delle sanzioni irrogate**.

Ai sensi dell'articolo 15 del D. Lgs. n. 218 del 1997, il contribuente che riceve un avviso di accertamento ha l'opportunità, se rinuncia a presentare ricorso, di ottenere una riduzione delle sanzioni. Tale accettazione è giuridicamente definita **acquiescenza** e comporta la riduzione a 1/3 delle sanzioni amministrative irrogate, sempre che il contribuente:

- •rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento;
- •rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione;
- •paghi, entro il termine di proposizione del ricorso (ordinariamente, 60 giorni dalla notifica dell'atto) le somme complessivamente dovute tenendo conto delle riduzioni.

Le somme dovute a seguito di acquiescenza si versano, in unica soluzione o in forma rateale, presso banche, poste o agenti della riscossione, utilizzando, a seconda del tributo, il modello F24 o il modello

F23. Sull'importo delle rate successive sono dovuti gli interessi calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata. Entro dieci giorni dal versamento dell'intero importo o di quello della prima rata il contribuente deve far pervenire all'ufficio la quietanza dell'avvenuto pagamento. Anche gli atti di contestazione con cui vengono irrogate solo sanzioni possono essere definiti per acquiescenza mediante il pagamento, entro il termine previsto per la proposizione del ricorso, di 1/3 della sanzione indicata. Il richiamato decreto-legge n. 35 del 2013 ha introdotto la possibilità per il contribuente di utilizzare i crediti non prescritti, certi, liquidi ed esigibili, nei confronti delle amministrazioni pubbliche, per somministrazioni, forniture e appalti, per compensare le somme dovute a seguito di accertamento con adesione, adesione all'invito al contraddittorio o al processo verbale di constatazione, acquiescenza, definizione agevolata delle sanzioni, conciliazione giudiziale e mediazione.

Il **comma 181** estende la facilitazione predetta, nonché la riduzione sanzionatoria, anche **all'acquiescenza** nei confronti di **atti di recupero non impugnati e ancora impugnabili** alla data di entrata in vigore della disposizione in esame e a quelli notificati dall'Agenzia delle entrate successivamente, fino al 31 marzo 2023. Anche in tal caso la definizione prevede il pagamento delle **sanzioni** nella misura di **un diciottesimo** delle sanzioni irrogate e degli **interessi applicati**, entro il termine per presentare il ricorso.

In assenza di precisazioni della lettera della norma, essa sembra doversi riferire agli atti di recupero dei crediti indebitamente utilizzati (di cui ai commi da 421 a 423 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311), da notificare ai contribuenti.

In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute entro il termine assegnato dall'ufficio, comunque non inferiore a sessanta giorni, si procede alla riscossione coattiva. Per il pagamento delle somme dovute, di cui al periodo precedente, non è possibile avvalersi della compensazione con modello F24, prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. La competenza all'emanazione degli atti di recupero, emessi prima del termine per la presentazione della dichiarazione, spetta all'ufficio nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto per il precedente periodo di imposta.

In deroga alle disposizioni specifiche per ciascun istituto, ai sensi del **comma 182** le somme dovute ai sensi delle norme in esame possono essere versate anche **ratealmente**, in un massimo di **20 rate trimestrali** di pari importo, entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale. Per tali importi è esclusa la compensazione con F24.

Con una disposizione di chiusura si chiarisce che resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui al decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, non esplicitamente derogate.

Il **comma 183** esclude dalla definizione agevolata gli atti emessi nell'ambito della procedura di collaborazione volontaria (cd. *voluntary disclosure*) di cui all'articolo 5-*quater* del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, che ha consentito ai contribuenti che detenevano illecitamente patrimoni all'estero di regolarizzare la propria posizione denunciando spontaneamente all'Amministrazione finanziaria la violazione degli obblighi di monitoraggio.

Il **comma 184** affida a uno o più provvedimenti del direttore dell'Agenzia delle entrate il compito di adottare le ulteriori disposizioni necessarie per l'attuazione delle norme in esame e il **comma 185** destina le **maggiori entrate** derivanti dalla presente disposizione, accertate sulla base del monitoraggio periodico effettuato dall'Agenzia delle entrate, anche mediante

riassegnazione, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale, istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, ai sensi del comma 130.

DEFINIZIONE AGEVOLATA DELLE CONTROVERSIE TRIBUTARIE

186. Le controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate ovvero l'Agenzia delle dogane e dei monopoli, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello innanzi alla Corte di cassazione, anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della presente legge, possono 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. Il valore della controversia è stabilito ai sensi del comma 2 dell'articolo 12 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

187. In caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90 per cento del valore della controversia.

188. In deroga a quanto previsto dal comma 186, in caso di soccombenza della competente Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore della presente legge, le controversie possono essere definite con il pagamento:

a) del 40 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di primo grado;

b) del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza nella pronuncia di secondo grado.

189. In caso di accoglimento parziale del ricorso o comunque di soccombenza ripartita tra il contribuente e la competente Agenzia fiscale, l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni è dovuto per intero relativamente alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale e in misura ridotta, secondo le disposizioni di cui al comma 188, per la parte di atto annullata.

190. Le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione, per le quali la competente Agenzia fiscale risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia.

191. Le controversie relative esclusivamente alle sanzioni non collegate al tributo possono essere definite con il pagamento del 15 per cento del valore della controversia in caso di soccombenza della competente Agenzia fiscale nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data di entrata in vigore della presente legge, e con il pagamento del 40 per cento negli altri casi. In caso di controversia relativa esclusivamente alle sanzioni collegate ai tributi cui si riferiscono, per la definizione non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito anche con modalità diverse dalla presente definizione agevolata.

192. La definizione agevolata si applica alle controversie in cui il ricorso in primo grado è stato notificato alla controparte entro la data di entrata in vigore della presente legge e per le quali alla data della presentazione della domanda di cui al comma 186 il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva.

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

a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del

26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;

b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

194. La definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 195 e con il pagamento degli importi dovuti ai sensi dei commi da 186 a 191 entro il 30 giugno 2023; nel caso in cui gli importi dovuti superano mille euro è ammesso il pagamento rateale, con applicazione, in quanto compatibili, delle disposizioni dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, in un massimo di venti rate trimestrali di pari importo, con decorrenza dal 1° aprile 2023 e da versare, rispettivamente, entro il 30 giugno 2023, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dalla data del versamento della prima rata. È esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Nel caso di versamento rateale, la definizione agevolata si perfeziona con la presentazione della domanda di cui al comma 195 e con il pagamento degli importi dovuti con il versamento della prima rata entro il termine previsto del 30 giugno 2023. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

195. Entro il 30 giugno 2023 per ciascuna controversia autonoma è presentata una distinta domanda di definizione agevolata esente dall'imposta di bollo ed effettuato un distinto versamento. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.

196. Dagli importi dovuti ai fini della definizione agevolata si scomputano quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione stessa. Gli effetti della definizione perfezionata prevalgono su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato anteriormente alla data di entrata in vigore della presente legge.

197. Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere della definizione agevolata. In tal caso il processo è sospeso fino al 10 luglio 2023 ed entro la stessa data il contribuente ha l'onere di depositare, presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia, copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata.

198. Nelle controversie pendenti in ogni stato e grado, in caso di deposito ai sensi del comma 197, secondo periodo, il processo è dichiarato estinto con decreto del presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione. Le spese del processo restano a carico della parte che le ha anticipate.

199. Per le controversie definibili sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del controricorso in cassazione che scadono tra la data di entrata in vigore della presente legge e il 31 luglio 2023.

200. L'eventuale diniego della definizione agevolata deve essere notificato entro il 31 luglio 2024 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dalla notificazione del medesimo dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia. Nel caso in cui la definizione della controversia è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata dal contribuente unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo ovvero dalla controparte nel medesimo termine.

201. Per i processi dichiarati estinti ai sensi del comma 198, l'eventuale diniego della definizione è impugnabile dinanzi all'organo giurisdizionale che ha dichiarato l'estinzione. Il diniego della definizione è motivo di revocazione del provvedimento di estinzione pronunciato ai sensi del comma 198 e la revocazione è chiesta congiuntamente all'impugnazione del diniego. Il termine per impugnare il diniego della definizione e per chiedere la revocazione è di sessanta giorni dalla notificazione di cui al comma 200.

202. La definizione agevolata perfezionata dal coobbligato giova in favore degli altri, compresi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fatte salve le disposizioni del secondo periodo del comma 196.

203. Con uno o più provvedimenti del direttore della competente Agenzia fiscale sono stabilite le modalità di attuazione dei commi da 186 a 202.

204. Resta ferma, in alternativa a quella prevista dai commi da 186 a 203, la definizione agevolata dei giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione di cui all'articolo 5 della legge 31 agosto 2022, n. 130.

205. Ciascun ente territoriale può stabilire, entro il 31 marzo 2023, con le forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti, l'applicazione delle disposizioni dei commi da 186 a 204 alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente o un suo ente strumentale.

I commi 186-205, modificati alla Camera, consentono di definire con modalità agevolate le controversie tributarie pendenti alla data di entrata in vigore della norma medesima, anche in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui sono parte l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle dogane (tale estensione è stata operata durante l'esame parlamentare), aventi ad oggetto atti impositivi (avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione), mediante il pagamento di un importo pari al valore della controversia.

Se il ricorso pendente è iscritto in primo grado, la controversia può essere definita con il pagamento del 90 per cento del valore. Se vi è soccombenza dell'Agenzia fiscale, le controversie pendenti possono essere definite con il pagamento del 40% del valore della controversia, in caso di soccombenza dell'Agenzia nella pronuncia di primo grado e del 15% del valore, in caso di soccombenza della medesima Agenzia nella pronuncia di secondo grado.

Nel corso dell'esame alla Camera sono stati modificati gli effetti della definizione agevolata delle controversie sul processo tributario. Ferma restando la sospensione della controversia fino al 10 luglio 2023, condizionata all'apposita richiesta del contribuente di avvalersi della definizione agevolata, si pone in capo al contribuente l'obbligo di depositare, perentoriamente entro la medesima data, la domanda di definizione e il versamento degli importi dovuti o della prima rata.

Con le modifiche in sede parlamentare è stata eliminata la disposizione che prevede, come conseguenza del deposito, l'ulteriore sospensione del processo fino al 31 dicembre 2024. Il comma 198, in luogo della predetta ulteriore sospensione del processo, dispone che al

deposito della documentazione richiesta dalle norme il processo è dichiarato **estinto** (con decreto del presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione) e le spese del processo restino a carico della parte che le ha anticipate, in relazione alle controversie pendenti in ogni stato e grado.

L'integralmente sostituito comma 201 in luogo di disciplinare le fasi successive all'eventuale prolungamento della sospensione del processo, prevede: che l'eventuale **diniego della definizione** sia **impugnabile** dinanzi all'organo giurisdizionale che ha dichiarato l'estinzione; che il predetto **diniego** sia motivo di **revocazione** del provvedimento di estinzione per adesione alla definizione agevolata; che la **revocazione** sia chiesta **congiuntamente all'impugnazione del diniego**.

Secondo quanto emerge dalla [Relazione sullo stato del contenzioso tributario per l'anno 2021](#), al 31 dicembre 2021 risultavano pendenti 147.889 ricorsi in commissione tributari provinciale (-27,8% rispetto all'anno precedente) per un valore pari a 17,8 miliardi di euro e 124.788 appelli in secondo grado (-11,2% rispetto all'anno precedente) per un valore di 19,8 miliardi di euro. Nei due gradi di giudizio il valore complessivo delle pendenze ammonta a 37,6 miliardi di euro. Il 39,4% delle controversie pendenti al 31 dicembre 2021 (107.414 unità) aveva valore fino a 3.000 euro ed il 39,4% (107.375 unità) compreso tra 3.000 e 50.000 euro. L'analisi per ente impositore rivela che il 38,0% (56.174 unità) dei ricorsi pendenti presso le commissioni tributarie provinciali ed il 59,0% (73.584 unità) degli appelli pendenti presso gli organi di secondo grado riguardano l'Agenzia delle Entrate, che risulta essere, quindi, l'ente impositore con il maggior numero di controversie pendenti. Un dato rilevante attiene all'anzianità media delle controversie pendenti, calcolata come la somma del numero di giorni intercorsi tra la data di presentazione della singola controversia e il 31 dicembre 2021, rapportata al numero delle controversie pendenti. L'analisi evidenzia che l'anzianità media generale registrata nel 2021 nei due gradi di giudizio, pari a 736 giorni (circa 2 anni), è superiore del 2,7% rispetto al valore fatto registrare nel 2020 (716 giorni) e del 7,9% rispetto al valore fatto registrare nel 2019 (682 giorni). È stato calcolato anche un valore sintetico della capacità di riduzione delle controversie pendenti da parte delle Commissioni tributarie, ossia il c.d. "tasso di smaltimento" di periodo, ottenuto rapportando il numero di controversie definite al numero delle controversie pervenute nello stesso periodo. Un valore del tasso superiore a 100 indica la capacità della singola Commissione tributaria, mediante le definizioni, di smaltire non solo un numero di ricorsi pari a quelli nuovi in entrata ma anche parte delle pendenze esistenti; un valore inferiore a 100 segnala, invece, che la singola Commissione non riesce a far fronte al numero dei nuovi ricorsi affluiti nel medesimo periodo, generando di conseguenza un aumento delle pendenze. Il primo grado di giudizio ha fatto registrare nel 2021 un tasso pari a 173,6, con un deciso miglioramento rispetto al 2020 (93,4) ed al 2019 (119,8). Anche nel secondo grado, il tasso di smaltimento registrato nel 2021 è stato superiore a 100, più precisamente pari a 136,6, migliorando le prestazioni registrate nel 2020 (93,9) e nel 2019 (123,0).

• La definizione agevolata delle controversie tributarie dal decreto- legge n. 119 del 2018 alla riforma della giustizia tributaria

L'**articolo 6** del decreto-legge n. **119 del 2018** ha concesso di **definire con modalità agevolate le controversie tributarie pendenti**, anche in cassazione e a seguito di rinvio, in cui fosse parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi (avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione).

In caso di ricorso pendente iscritto nel primo grado, la controversia poteva essere definita con il pagamento del 90 per cento del valore della controversia. In deroga

alla regola generale che prevede il pagamento di un importo uguale al valore della lite, in caso di soccombenza dell'Agenzia, le controversie potevano essere definite con il pagamento:

- del 40% del valore della controversia (soccombenza in primo grado)
- del 15% del valore della controversia (soccombenza in secondo grado).

La norma ha consentito di definire le controversie tributarie pendenti in Corte di cassazione al 19 dicembre 2018 (data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-legge n. 119), per le quali l'Agenzia delle Entrate fosse soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, con il pagamento di un importo pari al 5% del valore della controversia. Legittimati alla presentazione della domanda sono stati coloro che hanno proposto l'atto introduttivo del giudizio o chi vi è subentrato o ne aveva la legittimazione.

La definizione ha riguardato solo le controversie in cui il ricorso in primo grado fosse stato notificato entro il 24 ottobre 2018 e per le quali, alla data di presentazione della domanda di definizione agevolata, il processo non si fosse concluso con una pronuncia definitiva. Entro il 31 maggio 2019, per ciascuna controversia autonoma (una per ogni atto impugnato) poteva essere presentata una distinta domanda di definizione, esente dall'imposta di bollo, con effettuazione di un distinto versamento. Per importi superiori a 1.000 euro è stato ammesso il pagamento rateale. Nel caso di assenza di importi da versare, la definizione si perfezionava con la sola presentazione della domanda.

La [riforma della giustizia tributaria](#), operata dalla legge n. 130 del 2022 (modificando il decreto legislativo n. 545 del 1992, provvedimento il quale disciplina l'ordinamento degli organi speciali di giurisdizione tributaria e l'organizzazione degli uffici di collaborazione) da un lato ha razionalizzato il sistema della giustizia tributaria prevedendo la figura del magistrato tributario a tempo pieno e, conseguentemente, modificando le norme che disciplinano il reclutamento, il tirocinio e la formazione professionale, la nomina alle funzioni direttive e le progressioni in carriera dei componenti delle commissioni tributarie. Dall'altro lato, con riguardo agli aspetti processuali della riforma, la legge n. 130 apporta una serie di modifiche - anche conseguenti alla nuova articolazione degli organi di giustizia tributaria - al decreto legislativo n. 546 del 1992, che disciplina il processo tributario.

In questa sede occorre in particolare segnalare che la riforma, **all'articolo 5**, consente di definire con modalità agevolata le controversie tributarie pendenti innanzi alla **Corte di cassazione** per le quali **l'Agenzia delle entrate risulti integralmente soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio**, con valore della lite non superiore a 100.000 euro.

In sintesi tali controversie sono definite, a domanda dei soggetti legittimati, previo pagamento di un **importo pari al 5 per cento del valore della lite**.

Analogamente, sono definibili le **controversie tributarie pendenti** innanzi alla **Corte di cassazione**, per le quali **l'Agenzia delle entrate risulti soccombente** in tutto o in parte in uno dei gradi di merito e il cui **valore delle quali non superi i 50.000 euro**. In tal caso per la definizione è previsto il previo pagamento di un importo pari al 20 per cento del valore della lite.

Legittimato a chiedere la definizione agevolata è il soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione. Per controversie tributarie pendenti si intendono quelle per le quali **il ricorso per cassazione è stato notificato alla controparte entro il 15 settembre 2022** purché, alla data della presentazione della domanda, **non sia intervenuta una sentenza definitiva**. L'adesione alla definizione agevolata delle controversie comporta la contestuale rinuncia ad ogni eventuale pretesa di equa riparazione e le spese del giudizio estinto restano a carico della parte che le ha anticipate. Sono escluse dall'applicazione delle disposizioni del presente articolo le controversie concernenti anche solo in parte:

- a) le risorse proprie tradizionali UE e l'Iva all'importazione;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

La definizione si perfeziona con la presentazione della domanda entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge e con il pagamento degli importi dovuti. Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda. Le controversie definibili non sono sospese, salvo che il contribuente faccia apposita richiesta al giudice, dichiarando di volersi avvalere delle relative disposizioni. L'eventuale diniego della definizione va notificato entro trenta giorni con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi alla Corte di cassazione. In mancanza di istanza di trattazione presentata dalla parte interessata, entro due mesi decorrenti dalla scadenza del termine di cui al comma 7, il processo è dichiarato estinto.

Preliminarmente all'analisi più dettagliata delle disposizioni in commento, si rileva che il **comma 204** dispone in ordine al **rapporto tra la definizione agevolata prevista dalle norme in parola e quella disposta dalla riforma della giustizia tributaria**. Si chiarisce che la definizione della legge n. 130 del 2022 resta ferma ed è **alternativa** a quella prevista dalle norme in commento.

Le norme in esame appaiono analoghe, nel contenuto, a quanto già disposto dall'articolo 6 del decreto-legge n. 119 del 2018.

In particolare, **il comma 186** consente di definire con modalità agevolate le **controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate** e, come precisato nel corso dell'esame parlamentare, **dell'Agenzia delle dogane, pendenti in ogni stato e grado del giudizio**, compreso quello pendente presso la Corte di cassazione e anche a seguito di rinvio, alla data di entrata in vigore della disposizione in esame. La definizione agevolata è adita su domanda del soggetto che ha proposto l'atto introduttivo del giudizio o di chi vi è subentrato o ne ha la legittimazione; si consente il **pagamento di un importo pari al valore della controversia**, stabilito ai sensi dell'articolo 12, comma 2 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546. Ai sensi del richiamato comma 2 dell'articolo 12, il valore della lite è l'importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato; in caso di controversie relative alle sole irrogazioni di sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste.

Ai sensi del **comma 187**, per i **ricorsi pendenti iscritti nel primo grado**, si prevede che la controversia possa essere definita con il pagamento del **90 per cento** del valore della stessa.

In **deroga al comma 186**, per il caso di **soccombenza dell'Agenzia** nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare depositata alla data di entrata in vigore della norma in esame, le controversie possono essere definite con il **pagamento di una quota parte del valore della controversia pari al:**

- a) **40%** del valore della controversia in caso di **soccombenza** nella pronuncia di **primo grado**;
- b) **15%** del valore della lite in caso di soccombenza nella pronuncia di **secondo grado (comma 188)**.

Il **comma 189** reca disposizioni applicabili ai casi di **accoglimento parziale del ricorso** o comunque di **soccombenza ripartita** tra il contribuente e l'Agenzia. Per tali fattispecie, viene

chiarito che è dovuto, per intero, l'importo del tributo relativo alla parte di atto confermata dalla pronuncia giurisdizionale. Per la parte di atto annullata viene applicata la misura ridotta (40 o 15 per cento), secondo le disposizioni sopra illustrate.

La relazione illustrativa chiarisce che, in sostanza, le misure ridotte si applicano limitatamente alla parte del valore della controversia in cui l'Agenzia è risultata soccombente, mentre per la parte del valore della controversia in cui è risultato soccombente il contribuente è dovuto l'intero importo. Si chiarisce inoltre, nella stessa relazione, che ove sia intervenuta sentenza di Cassazione con rinvio, la controversia si considera pendente in primo grado, in coerenza con la previsione dell'articolo 68, comma 1, lettera c-bis) del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in materia di riscossione in pendenza di giudizio di rinvio.

Ai sensi del **comma 190**, le controversie tributarie pendenti innanzi alla Corte di cassazione, per le quali l'Agenzia risulti soccombente in tutti i precedenti gradi di giudizio, possono essere definite con il pagamento di un importo pari al 5 per cento del valore della controversia.

Il **comma 191** prevede che le **controversie** relative esclusivamente alle **sanzioni non collegate al tributo** possano essere definite con il pagamento del **quindici per cento** del valore della controversia **in caso di soccombenza** dell'Agenzia nell'ultima o unica pronuncia giurisdizionale non cautelare, sul merito o sull'ammissibilità dell'atto introduttivo del giudizio, depositata alla data di entrata in vigore delle norme in esame, e con il pagamento del **quaranta per cento negli altri casi**.

In caso di **controversia** relativa esclusivamente alle **sanzioni collegate ai tributi** cui si riferiscono, per la definizione **non è dovuto alcun importo relativo alle sanzioni**, qualora il rapporto relativo ai tributi sia stato definito, anche con modalità diverse dalla definizione in commento.

Possono essere **definite** con modalità agevolate le controversie in cui il ricorso in primo grado è stato **notificato** alla controparte entro la data di entrata in vigore della norma in esame e per le quali, alla data della presentazione della domanda di definizione, il **processo non si sia concluso** con pronuncia definitiva (**comma 192**).

Sono invece **escluse** dalla definizione, ai sensi del **comma 193**, le controversie concernenti anche solo in parte:

a) le **risorse proprie tradizionali dell'Unione europea** previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio del 14 dicembre 2020, e **l'imposta sul valore aggiunto** riscossa all'importazione;

b) le somme dovute a titolo di **recupero di aiuti di Stato** ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

La definizione (**comma 194**) si perfeziona con la **presentazione** della **domanda** e con il **pagamento** degli importi dovuti o della prima rata **entro il 30 giugno 2023**; nel caso in cui gli importi dovuti superino mille euro, è ammesso il **pagamento rateale**, in un massimo di **venti rate trimestrali** di pari importo, con decorrenza dal 1° aprile 2023 e da versare,

rispettivamente, entro il 30 giugno 2023, 30 settembre, 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno.

Trovano applicazione, in quanto compatibili, delle disposizioni dell'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, relativo al versamento delle somme dovute a seguito dell'accertamento con adesione.

Sulle rate successive alla prima, si applicano gli **interessi legali** calcolati dalla data del versamento della prima rata. **Non** è ammesso il pagamento tramite **compensazione**. Nel caso di versamento rateale, la **definizione si perfeziona con la presentazione della domanda** e con il **pagamento** degli importi dovuti con il versamento della **prima rata** entro il termine previsto del 30 giugno 2023.

Qualora non ci siano importi da versare, la definizione si perfeziona con la sola presentazione della domanda.

Ai sensi del **comma 195**, in presenza di autonome controversie, occorre presentare una distinta **domanda** di definizione, entro il **30 giugno 2023**, esente dall'imposta di bollo. Per controversia autonoma si intende quella relativa a ciascun atto impugnato.

Il **comma 196** prevede che dagli importi dovuti vanno scomputati quelli già versati a qualsiasi titolo in pendenza di giudizio (importi versati per effetto delle disposizioni vigenti in materia di riscossione in pendenza di giudizio). In ogni caso, la definizione **non dà luogo alla restituzione** delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione. Gli effetti della definizione perfezionata **prevalgono** su quelli delle eventuali pronunce giurisdizionali non passate in giudicato prima della data di entrata in vigore delle norme in commento.

Il **comma 197** è stato **modificato nel corso dell'esame parlamentare**. Resta fermo che le **controversie** definibili sono **sospese soltanto a seguito di apposita istanza** al giudice nella quale il richiedente dichiara di volersi avvalere delle disposizioni in commento e in tal caso, il processo è sospeso **fino al 10 luglio 2023**. Nella formulazione originaria della norma, il deposito entro tale data della documentazione richiesta *ex lege* (copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata) si sarebbe determinata l'ulteriore sospensione del processo fino al 31 dicembre 2024. Per effetto delle **modifiche parlamentari**, si elimina il riferimento all'ulteriore sospensione e si prevede che, entro la stessa data del 10 luglio 2023, il contribuente ha l'onere di depositare presso l'organo giurisdizionale innanzi al quale pende la controversia la documentazione sopra menzionata (copia della domanda di definizione e del versamento degli importi dovuti o della prima rata).

Il **nuovo comma 198** prevede invece, nelle **controversie pendenti in ogni stato e grado**, che se avviene il deposito della predetta documentazione il **processo è dichiarato estinto** con decreto del presidente della sezione o con ordinanza in camera di consiglio se è stata fissata la data della decisione. Le spese del processo restano a carico della parte che le ha anticipate.

Per le controversie definibili sono **sospesi per nove mesi i termini di impugnazione**, anche incidentale, delle pronunce giurisdizionali e di riassunzione, nonché per la proposizione del

controricorso in Cassazione che scadono dalla data di entrata in vigore delle norme in esame fino al 31 luglio 2023 (**comma 199**).

In base al **comma 200**, l'eventuale **diniego** della definizione va notificato **entro il 31 luglio 2024** con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Il diniego è impugnabile entro sessanta giorni dinanzi all'organo giurisdizionale presso il quale pende la controversia. Nel caso in cui la definizione della controversia è richiesta in pendenza del termine per impugnare, la pronuncia giurisdizionale può essere impugnata dal contribuente unitamente al diniego della definizione entro sessanta giorni dalla notifica di quest'ultimo ovvero dalla controparte nel medesimo termine.

Il **comma 201** è stato **integralmente sostituito** durante l'esame parlamentare. Nella formulazione originaria del testo, esso disponeva l'estinzione del in mancanza di istanza di trattazione presentata entro il 31 dicembre 2024 dalla parte avente il relativo interesse; si prevedeva che l'impugnazione della pronuncia giurisdizionale e del diniego, qualora la controversia risulti non definibile, valessero anche come istanza di trattazione e che le spese del giudizio estinto restassero a carico della parte che le avesse anticipate.

Il novellato **comma 201** dispone invece che, per i **processi dichiarati estinti** – in quanto è stata presentata la documentazione attestante l'adesione alla definizione agevolata, ai sensi del comma 198 – l'eventuale **diniego della definizione** è **impugnabile** dinanzi all'organo giurisdizionale che ha dichiarato l'estinzione. Il diniego della definizione è **motivo di revocazione** del provvedimento di estinzione e la **revocazione è chiesta congiuntamente all'impugnazione del diniego**. Il termine per impugnare il diniego della definizione e per chiedere la revocazione è di sessanta giorni dalla notificazione del diniego di definizione agevolata (di cui al comma 200).

Il **comma 202** prevede che, nei casi in cui la definizione sia perfezionata dal **coobbligato**, la stessa giova in favore degli altri, inclusi quelli per i quali la controversia non sia più pendente, fermo restando che la definizione non dà luogo alla restituzione di quanto già versato, anche in eccesso.

Il **comma 203** demanda a uno o più **provvedimenti** del direttore dell'Agenzia competente le modalità di attuazione del presente articolo.

Il **comma 205** dà facoltà agli **enti territoriali** di stabilire, entro il 31 marzo 2023, l'applicazione delle disposizioni in esame alle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte il medesimo ente o un suo **ente strumentale**.

CONCILIAZIONE AGEVOLATA DELLE LITI TRIBUTARIE

206. In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 205, le controversie pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge innanzi alle corti di giustizia tributaria di primo e di secondo grado aventi ad oggetto atti impositivi, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, possono essere definite, entro il 30 giugno 2023, con l'accordo conciliativo di cui all'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

207. In deroga a quanto previsto dall'articolo 48-ter, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, all'accordo conciliativo di cui al comma 206 del presente articolo si applicano le sanzioni ridotte a un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori.

208. Come previsto dall'articolo 48-ter, commi 2 e 4, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata deve essere effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo. Si applicano le disposizioni previste dall'articolo 8 del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218, con un massimo di venti rate trimestrali di pari importo da versare entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata. È esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

209. In caso di mancato pagamento delle somme dovute o di una delle rate, compresa la prima, entro il termine di pagamento della rata successiva, il contribuente decade dal beneficio di cui al comma 207 e il competente ufficio provvede all'iscrizione a ruolo delle residue somme dovute 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.

210. Sono escluse le controversie concernenti anche solo in parte:

a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;

b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

211. Si applica, in quanto compatibile con la presente disposizione, l'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

212. Le eventuali maggiori entrate derivanti dall'attuazione dei commi da 206 a 211, accertate sulla base del monitoraggio periodico effettuato dall'Agenzia delle entrate, sono destinate, anche mediante riassegnazione, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale di cui al comma 130.

I commi da 206 a 212, in alternativa alla definizione agevolata delle controversie, disciplinata dai commi 186-205 del provvedimento in esame, consentono di definire - entro il 30 giugno

2023 - con un **accordo conciliativo fuori udienza** le **controversie tributarie pendenti**, aventi ad oggetto **atti impositivi** in cui è **parte l'Agenzia delle entrate**.

Si prevede la **sottoscrizione di un accordo tra le parti** nel quale sono indicate le **somme dovute** con i **termini e le modalità di pagamento**. All'accordo conciliativo si applicano le **sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo** previsto dalla legge (in luogo di quaranta o cinquanta per cento del minimo, ordinariamente previsto secondo il grado di giudizio in cui interviene la conciliazione), **gli interessi e gli eventuali accessori**.

In estrema sintesi si ricorda che i commi 186-205 **del provvedimento in esame** - alla cui scheda di lettura si rinvia per maggiori informazioni - consentono di **definire** con modalità **agevolate** le **controversie tributarie pendenti**, anche in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui è parte l'Agenzia delle entrate e l'Agenzia delle dogane, aventi ad oggetto atti impositivi (avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione). Le controversie possono essere definite con il **pagamento della metà** del valore della controversia in caso di soccombenza dell'Agenzia nella pronuncia di **primo grado** e di **un quinto** del valore in caso di soccombenza nella pronuncia di **secondo grado**.

In particolare **il comma 206** in alternativa alla definizione agevolata di cui all'articolo 42, permette di definire **entro il 30 giugno 2023** le **controversie** in cui è **parte l'Agenzia delle entrate pendenti** - alla data di entrata in vigore della disposizione in esame - innanzi alle corti di giustizia tributaria di **primo e di secondo grado** e aventi ad oggetto **atti impositivi**, con **l'accordo conciliativo fuori udienza** disciplinato dall'articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546.

Ai sensi del richiamato articolo 48, ove in pendenza del giudizio le parti raggiungano un **accordo conciliativo**, devono presentare un'istanza congiunta - sottoscritta personalmente o dai difensori - per la definizione totale o parziale della controversia. Qualora la data di trattazione sia già fissata e sussistano le condizioni di ammissibilità, la commissione pronuncia sentenza di cessazione della materia del contendere. Se l'accordo conciliativo è parziale, la commissione dichiara con ordinanza la cessazione parziale della materia del contendere e procede alla ulteriore trattazione della causa. In caso di data di trattazione non fissata, il presidente della sezione provvede con decreto. La conciliazione si **perfeziona con la sottoscrizione dell'accordo**, nel quale sono indicate le **somme dovute** con i **termini e le modalità di pagamento**. L'accordo costituisce titolo per la riscossione delle somme dovute all'ente impositore e per il pagamento delle somme dovute al contribuente.

In sostanza la disposizione in esame introduce e disciplina una ipotesi di conciliazione agevolata delle controversie tributarie basata sulla cd. conciliazione fuori udienza, che si realizza con il deposito in giudizio – di primo o di secondo grado – di un'istanza congiunta, ovvero una proposta di conciliazione alla quale l'altra parte abbia previamente aderito.

Ai sensi del **comma 207**, in deroga a quanto previsto dall'articolo 48-ter, comma 1, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il beneficio dell'accordo conciliativo consiste nell'applicare le **sanzioni in misura ridotta ad un diciottesimo del minimo** previsto dalla legge, oltre **agli interessi e agli eventuali accessori**.

Il comma 1 dell'articolo 48-ter sopra richiamato prevede che, ordinariamente, alla conciliazione le sanzioni amministrative si applichino nella misura del **quaranta per cento del minimo** previsto dalla legge, in caso di perfezionamento della conciliazione nel corso del primo grado di giudizio e nella misura del **cinquanta per cento del minimo** previsto dalla legge, in caso di perfezionamento nel corso del secondo grado.

Ai sensi del **comma 208**, come previsto dall'articolo 48-ter, commi 2 e 4 del più volte richiamato decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, il **versamento delle somme** dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della **prima rata**, deve essere effettuato **entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo**.

I commi 2 e 4 dell'articolo 48-ter sanciscono, rispettivamente, che il versamento delle somme dovute ovvero, in caso di rateizzazione, della prima rata sia effettuato entro venti giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo conciliativo e che rinvia, per il versamento rateale, in quanto compatibili, alle disposizioni previste per l'accertamento con adesione.

La dilazione di pagamento è effettuata in un massimo di **venti rate trimestrali di pari importo**, da versare entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre successivo al pagamento della prima rata. Sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli **interessi legali** calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata, con **esclusione della compensazione**.

Dalla conciliazione agevolata sono escluse (**comma 209**) le controversie concernenti, **anche solo in parte**:

a) le **risorse proprie tradizionali UE** (previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/ UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio del 14 dicembre 2020), e **l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione**;

b) le somme dovute a titolo di **recupero di aiuti di Stato** (ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015).

Con una norma di chiusura, il **comma 210** dispone, l'applicazione, in quanto compatibile con la presente disposizione, del già illustrato articolo 48 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in tema di conciliazione fuori udienza.

Il **comma 211** destina le eventuali maggiori entrate, accertate sulla base del monitoraggio periodico effettuato dall'Agenzia delle entrate, anche mediante riassegnazione, al Fondo per la riduzione della pressione fiscale istituito nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze ai sensi del comma 130.

RINUNCIA AGEVOLATA ALLA CAUSA IN CASSAZIONE

213. In alternativa alla definizione agevolata di cui ai commi da 186 a 205, nelle controversie tributarie pendenti alla data di entrata in vigore della presente legge innanzi alla Corte di cassazione ai sensi dell'articolo 62 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, il ricorrente, entro il 30 giugno 2023, può rinunciare al ricorso principale o incidentale a seguito dell'intervenuta definizione transattiva con la controparte, perfezionatasi ai sensi del comma 215, di tutte le pretese azionate in giudizio.

214. La definizione transattiva di cui al comma 213 comporta il pagamento delle somme dovute per le imposte, le sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo previsto dalla legge, gli interessi e gli eventuali accessori.

215. La definizione transattiva si perfeziona con la sottoscrizione e con il pagamento integrale delle somme dovute entro venti giorni dalla sottoscrizione dell'accordo intervenuto tra le parti.

216. È esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. La rinuncia agevolata non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione transattiva.

217. Alla rinuncia agevolata di cui al comma 213 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 390 del codice di procedura civile.

218. Sono escluse le controversie concernenti anche solo in parte:

a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;

b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015.

L'articolo 1, ai **commi 213-218, introduce e disciplina**, in alternativa alla definizione agevolata delle controversie tributarie prevista dall'articolo 42 del provvedimento in esame, la **rinuncia agevolata, entro il 30 giugno 2023, alle controversie tributarie** in cui è parte l'Agenzia delle entrate e che sono pendenti **in Corte di Cassazione**. La rinuncia avviene mediante **definizione transattiva** con la controparte di tutte le pretese azionate in giudizio. Con la rinuncia agevolata si dispone il pagamento delle somme dovute per le imposte, gli interessi e gli accessori, ma con **sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo** previsto dalla legge.

In particolare, **il comma 213** prevede, in alternativa alla definizione agevolata delle controversie disciplinata dai commi 186-205 del provvedimento in esame, che nelle **controversie tributarie pendenti** - alla data di entrata in vigore della disposizione in esame - **innanzi alla Corte di cassazione**, ai sensi dell'articolo 62 del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, in cui è **parte l'Agenzia delle entrate** e aventi ad oggetto **atti impositivi**, che il ricorrente possa **rinunciare** entro il 30 giugno 2023 al **ricorso principale**

o incidentale, a seguito della **intervenuta definizione transattiva con la controparte** di tutte le pretese azionate in giudizio.

In estrema sintesi si ricorda che **i commi 186-205 del provvedimento in esame** - alla cui scheda di lettura si rinvia per maggiori informazioni - consentono di **definire** con modalità **agevolate** le **controversie tributarie pendenti**, anche in Cassazione e a seguito di rinvio, in cui è parte l'Agenzia delle entrate e l'agenzia delle dogane, aventi ad oggetto atti **impositivi** (avvisi di accertamento, provvedimenti di irrogazione delle sanzioni e ogni altro atto di imposizione). Le controversie possono essere definite con il **pagamento della metà** del valore della controversia in caso di soccombenza dell'Agenzia nella pronuncia di **primo grado** e di **un quinto** del valore in caso di soccombenza nella pronuncia di **secondo grado**.

L'articolo 62 del richiamato D.Lgs. n. 546 del 1992 consente di proporre ricorso in Cassazione avverso la sentenza della corte di giustizia tributaria di secondo grado. Al ricorso per cassazione ed al relativo procedimento si applicano le norme dettate dal codice di procedura civile in quanto compatibili.

Il **comma 214** prevede che tale **definizione transattiva** comporti il pagamento delle **somme** dovute per le **imposte**, le **sanzioni ridotte ad un diciottesimo del minimo** previsto dalla legge, gli **interessi** e gli **eventuali accessori**.

Essa (**comma 215**) si perfeziona con la **sottoscrizione** e con il **pagamento** integrale delle somme dovute entro 20 giorni dalla sottoscrizione dell'accordo intervenuto tra le parti. È esclusa la compensazione (con F24) e la rinuncia non dà comunque luogo alla restituzione delle somme già versate, ancorché eccedenti rispetto a quanto dovuto per la definizione (**comma 216**).

Ai sensi del **comma 217**, alla rinuncia agevolata del ricorso per cassazione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 390 del codice di procedura civile. L'articolo 390 c.p.c., nella formulazione applicabile fino al 30 giugno 2023, permette alla parte di rinunciare al ricorso principale o incidentale finché non sia cominciata la relazione all'udienza o sino alla data dell'adunanza camerale, o finché non siano notificate le conclusioni scritte del pubblico ministero. La rinuncia deve farsi con atto sottoscritto dalla parte e dal suo avvocato o anche da questo solo se è munito di mandato speciale a tale effetto. L'atto di rinuncia è notificato alle parti costituite o comunicato agli avvocati delle stesse, che vi appongono il visto.

Il **comma 218** esclude dalla rinuncia agevolata le controversie concernenti, **anche solo in parte**:

a) le **risorse proprie tradizionali UE** (previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio del 14 dicembre 2020), e l'**imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione**;

b) le somme dovute a titolo di **recupero di aiuti di Stato** (ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015).

REGOLARIZZAZIONE OMESSI VERSAMENTI

219. Con riferimento ai tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, è possibile regolarizzare l'omesso o carente versamento:

a) delle rate successive alla prima relative alle somme dovute a seguito di accertamento con adesione o di acquiescenza degli avvisi di accertamento e degli avvisi di rettifica e di liquidazione, nonché a seguito di reclamo o mediazione ai sensi dell'articolo 17-bis, comma 6, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, scadute alla data di entrata in vigore della presente legge e per le quali non è stata ancora notificata la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione, mediante il versamento integrale della sola imposta;

b) degli importi, anche rateali, relativi alle conciliazioni di cui agli articoli 48 e 48-bis del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546, scaduti alla data di entrata in vigore della presente legge e per i quali non è stata ancora notificata la cartella di pagamento ovvero l'atto di intimazione, mediante il versamento integrale della sola imposta.

220. La regolarizzazione di cui al comma 219 si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto entro il 31 marzo 2023 oppure con il versamento di un numero massimo di venti rate trimestrali di pari importo con scadenza della prima rata il 31 marzo 2023. Sull'importo delle rate successive alla prima, con scadenza il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, sono dovuti gli interessi legali calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata. È esclusa la compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

221. In caso di mancato perfezionamento della regolarizzazione di cui ai commi 219 e 220, non si producono gli effetti di cui ai medesimi commi e il competente ufficio procede all'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, applicata sul residuo importo dovuto a titolo di imposta. In tali ipotesi la cartella deve essere notificata entro il termine di decadenza del 31 dicembre del terzo anno successivo a quello in cui si è verificato l'omesso versamento integrale o parziale di quanto dovuto.

L'articolo 1, commi 219-221, consente di regolarizzare l'omesso o carente versamento di alcune somme riferite a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate e, in particolare:

- **delle rate**, successive alla prima, relative alle somme dovute a **seguito di accertamento con adesione** o di **acquiescenza agli avvisi di accertamento**, degli **avvisi di rettifica e liquidazione**, nonché a seguito di **reclamo o mediazione**;
- **degli importi**, anche **rateali**, relativi alle **conciliazioni giudiziali**. La regolarizzazione si perfeziona con l'integrale **versamento** di quanto dovuto entro il **31 marzo 2023, ovvero in un massimo di venti rate di pari importo**, e consente al contribuente di corrispondere la sola **imposta senza sanzioni e interessi**. Nel caso di **mancato perfezionamento della regolarizzazione**, il competente ufficio procede **all'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della sanzione prevista per ritardati ovvero omessi versamenti, pari al 30 per cento delle somme dovute**.

Il comma 219 consente di **regolarizzare l'omesso o carente versamento di somme riferite a tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate**. In particolare, è possibile regolarizzare i pagamenti:

a) delle **rate**, successive alla prima, relative alle somme dovute a **seguito di accertamento con adesione o di acquiescenza degli avvisi di accertamento, degli avvisi di rettifica e liquidazione**, nonché a seguito di **reclamo o mediazione** (ai sensi dell'articolo 17-*bis*, comma 6, del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546), qualora siano **scadute** alla data di entrata in vigore della norma in esame e a condizione che non sia stata **notificata la cartella di pagamento**, ovvero l'atto di intimazione. Tali versamenti si regolarizzano mediante il **versamento integrale della sola imposta**. Non sono dunque dovute sanzioni e interessi;

b) degli **importi**, anche **rateali**, relativi alle **conciliazioni giudiziali** (di cui agli articoli 48 e 48-*bis* del decreto legislativo 31 dicembre 1992, n. 546), ove siano **scaduti** alla data di entrata in vigore della disposizione in esame e a condizione che non sia stata ancora notificata la cartella di pagamento, ovvero l'atto di intimazione, anche in tal caso con versamento integrale della sola imposta (senza sanzioni e interessi).

In estrema sintesi si ricorda che **l'accertamento con adesione**, disciplinato dal D.lgs. n. 218 del 1997, è un istituto deflativo del contenzioso che consente al contribuente di definire le imposte dovute mediante un accordo tra contribuente e Amministrazione finanziaria. L'accordo può essere raggiunto sia prima dell'emissione di un avviso di accertamento, sia dopo, sempre che il contribuente non presenti ricorso davanti al giudice tributario. La procedura riguarda tutte le più importanti imposte dirette e indirette e può essere attivata tanto dal contribuente quanto dall'ufficio dell'Agenzia delle Entrate nella cui circoscrizione territoriale il contribuente ha il domicilio fiscale.

Con **l'acquiescenza agli avvisi di accertamento** (articolo 15 del richiamato D.Lgs. n. 218 del 1997) il contribuente ha l'opportunità, previa rinuncia a presentare ricorso, di ottenere una riduzione delle sanzioni. Effetto dell'acquiescenza è la riduzione a un terzo delle sanzioni irrogate, sempre che il contribuente rinunci ad impugnare l'avviso di accertamento, rinunci a presentare istanza di accertamento con adesione e paghi, entro il termine di proposizione del ricorso (ordinariamente, 60 giorni dalla notifica dell'atto) le somme complessivamente dovute tenendo conto delle riduzioni.

La **mediazione tributaria** si applica alle controversie di valore non superiore a 20.000 euro, relative a tutti gli atti impugnabili (individuati dall'art. 19 del D.lgs. n. 546 del 1992): in tale ipotesi, il ricorso produce gli effetti del reclamo e può contenere una proposta di mediazione con rideterminazione dell'ammontare della pretesa. A decorrere dal 1° gennaio 2016, la mediazione è applicabile anche alle controversie relative all'Agenzia delle dogane e dei monopoli, agli enti locali e all'agente e ai concessionari della riscossione (per i ricorsi introduttivi presentati a partire dal 1° gennaio 2016).

Il valore della controversia va determinato con riferimento a ciascun atto impugnato ed è dato dall'importo del tributo contestato dal contribuente con l'impugnazione, al netto degli interessi, delle eventuali sanzioni e di ogni altro eventuale accessorio. In caso di impugnazione esclusivamente di atti di irrogazione delle sanzioni, il valore è costituito dalla somma di queste. Le controversie instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione rientrano nell'ambito di applicabilità della conciliazione giudiziale, disciplinata dagli articoli 48, 48-*bis* e 48-*ter* del D.Lgs. n. 546 del 1992.

La **conciliazione giudiziale** è il mezzo attraverso il quale si può chiudere un contenzioso fiscale, applicabile a tutte le controversie tributarie (in primo o in secondo grado) anche se instaurate a seguito di rigetto dell'istanza di reclamo ovvero di mancata conclusione dell'accordo di mediazione. Può

essere proposta dalla Commissione tributaria, che può prospettare alle parti il tentativo di conciliazione, o dalle parti stesse (contribuente, Agenzia delle Entrate, Ente locale, agente della riscossione). Il tentativo di conciliazione comunque non è vincolante.

Ai sensi del **comma 220**, la regolarizzazione comporta il versamento dell'imposta dovuta si perfeziona con l'integrale **versamento** di quanto

dovuto entro il **31 marzo 2023**, oppure in un massimo di **venti rate trimestrali** di pari importo con scadenza della prima rata il 31 marzo 2023. Sull'importo delle rate successive alla prima, aventi scadenza il 30 giugno, il 30 settembre, il 20 dicembre e il 31 marzo di ciascun anno, sono dovuti gli **interessi legali** calcolati dal giorno successivo al termine per il versamento della prima rata. È **esclusa la compensazione**.

Il **comma 221** disciplina le conseguenze del **mancato perfezionamento della regolarizzazione**.

Oltre a non prodursi lo sconto sul *quantum* dovuto, il competente ufficio in tale ipotesi procede **all'iscrizione a ruolo** dei residui importi dovuti a titolo di imposta, interessi e sanzioni, nonché della **sanzione** prevista per ritardati ovvero omessi versamenti, pari al **30 per cento** (di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471), da applicare **sul residuo** importo dovuto a titolo di imposta.

In tali ipotesi la cartella deve essere notificata entro il termine di **decadenza del 31 dicembre del terzo anno successivo** a quello in cui si è verificato l'**omesso versamento integrale o parziale di quanto dovuto**.

STRALCIO MINI-CARTELLE

222. Sono automaticamente annullati, alla data del 31 marzo 2023, i debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore della presente legge, fino a mille euro, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai sin- goli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, ancorché compresi nelle definizioni di cui all'articolo 3 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modifica- zioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, all'articolo 16-*bis* del decreto- legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modifica- zioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e all'articolo 1, commi da 184 a 198, della legge 30 dicembre 2018, n. 145. Ai fini del conseguente discarico, senza oneri amministrativi a carico dell'ente creditore, e dell'eliminazione dalle relative scritture patrimoniali, l'agente della riscossione trasmette agli enti interessati, entro il 30 giugno 2023, l'elenco delle quote annullate, su supporto magnetico ovvero in via telematica, in conformità alle specifiche tecniche di cui all'al- legato 1 al decreto direttoriale del Ministero dell'economia e delle finanze 15 giugno 2015, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 142 del 22 giugno 2015. Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 529, della legge 24 dicembre 2012, n. 228. Gli enti creditori, sulla base dell'elenco tra- smesso dall'agente della riscossione, ade- guano le proprie scritture contabili in ossequio ai rispettivi principi contabili vigenti, deliberando i necessari provvedimenti volti a compensare gli eventuali effetti negativi derivanti dall'operazione di annullamento. Re- stano definitivamente acquisite le somme versate anteriormente alla data dell'annulla- mento.

223. Dalla data di entrata in vigore della presente legge fino alla data dell'annulla- mento di cui al comma 222 è sospesa la riscossione dei debiti di cui allo stesso comma 222.

224. Per il rimborso delle spese di notificazione della cartella di pagamento previste dall'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, nella formulazione tempo per tempo vigente, nonché di quelle per le procedure esecutive, relative alle quote, erariali e no, diverse da quelle di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, e all'articolo 4, comma 4, del decreto-legge 22 marzo 2021, n.41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69, e annullate ai sensi del comma 222, l'agente della riscossione presenta, en- tro il 30 settembre 2023, sulla base dei cre- diti risultanti dal proprio bilancio al 31 di- cembre 2022, e fatte salve le anticipazioni eventualmente ottenute, apposita richiesta al Ministero dell'economia e delle finanze. Il rimborso è effettuato, a decorrere dal 20 di- cembre 2023, in dieci rate annuali, con onere a carico del bilancio dello Stato.

225. Restano ferme, per i debiti ivi contemplati, le disposizioni di cui all'articolo 4 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n.119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n.136, e all'articolo 4, commi da 4 a 9, del decreto-legge 22 marzo 2021, n.41, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 maggio 2021, n. 69.

226. Le disposizioni dei commi da 222 a 225 non si applicano ai debiti relativi ai carichi di cui all'articolo 3, comma 16, lettere *a)*, *b)* e *c)*, del citato decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136, nonché alle risorse proprie tradizionali pre- viste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera *a)*, delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione.

227. Fermo restando quanto disposto dai commi 225, 226 e 228, relativamente ai debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore della presente legge, fino a mille euro, comprensivo di capitale,

interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 dagli enti diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, l'annullamento automatico di cui al comma 222 opera limitatamente alle somme dovute, alla medesima data, a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo, di sanzioni e di interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; tale annullamento non opera con riferimento al capi- tale e alle somme maturate alla predetta data a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, che restano integralmente dovuti.

228. Relativamente alle sanzioni amministrative, comprese quelle per violazioni del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per viola- zione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali, le disposizioni del comma 227 si applicano limitatamente agli interessi, comunque denominati, compresi quelli di cui all'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689, e quelli di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602; l'annullamento automatico di cui al comma 222 non opera con riferimento alle predette san- zioni e alle somme maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di paga- mento, che restano integralmente dovute.

229. Gli enti creditori di cui al comma 227 possono stabilire di non applicare le disposizioni dello stesso comma 227 e, conseguentemente, quelle del comma 228, con provvedimento adottato da essi entro il 31 gennaio 2023 nelle forme previste dalla legislazione vigente per l'adozione dei propri atti e comunicato, entro la medesima data, all'agente della riscossione con le modalità che lo stesso agente pubblica nel proprio sito *internet* entro dieci giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge. Entro lo stesso termine del 31 gennaio 2023, i medesimi enti danno notizia dell'adozione dei predetti provvedimenti mediante pubblica- zione nei rispettivi siti *internet* istituzionali.

230. Dalla data di entrata in vigore della presente legge fino al 31 marzo 2023 è so- spesa la riscossione dell'intero ammontare dei debiti di cui ai commi 227 e 228 del presente articolo e non si applicano a tali debiti gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

I commi da 222 a 230 dispongono l'annullamento automatico dei debiti tributari fino a mille euro (comprensivo di capitale, interessi e sanzioni) risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione **dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015**, ancorché ricompresi in precedenti definizioni agevolate relative ai debiti affidati all'agente della riscossione. Per i carichi fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione **da enti diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, l'annullamento automatico opera limitatamente alle somme dovute a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo, di sanzioni e di interessi di mora. A tali enti è tuttavia riconosciuta anche la possibilità di non applicare** completamente le disposizioni relative all'annullamento automatico.

Viene introdotta, altresì, una **specifica disciplina** dell'annullamento automatico **per le altre sanzioni amministrative** incluse quelle per violazioni del codice della strada diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali.

Più in dettaglio, il **comma 222**, come modificato alla Camera, dispone l'**annullamento automatico** alla data del **31 marzo 2023**, dei debiti di importo residuo, alla data di entrata in vigore della presente legge, **fino a mille euro**, comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione **dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015**, dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali, **ancorché ricompresi nelle definizioni agevolate** dei carichi affidati all'agente della riscossione introdotte anteriormente ([articolo 3 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119](#), [articolo 16-bis del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34](#) e all'articolo 1, commi da 184 a 198, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

Si tratta, in particolare, delle definizioni agevolate:

- di cui all'articolo 3 del decreto-legge n. 119 del 2018 (cd. **rottamazione *ter* delle cartelle**), relativa ai carichi affidati all'agente della riscossione nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2017. Tale misura ha consentito ai contribuenti di estinguere il debito con abbattimento delle sanzioni, degli interessi di mora, delle sanzioni e delle somme aggiuntive e anche in più rate, la cui scadenza è stata successivamente postposta nel tempo;
- di cui all'articolo 1, commi da 184 a 198, della legge di bilancio 2019, (legge n. 145 del 2018), cd. **saldo e stralcio**, che ha consentito la **definizione agevolata dei debiti fiscali e contributivi per le persone fisiche in grave e comprovata situazione di difficoltà economica**, affidati all'agente della riscossione tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2017. Il contribuente ha potuto estinguere il debito con pagamento delle somme dovute a titolo di capitale e interessi per ritardata iscrizione, secondo percentuali diversificate in funzione dell'ISEE, indicatore della situazione economica equivalente del nucleo familiare;
- di cui all'articolo 16-bis del decreto-legge n. 34 del 2019, che ha **riaperto i termini per aderire alla rottamazione-*ter*** e al **saldo e stralcio dei contribuenti in difficoltà economica**, fissando la scadenza per presentare la domanda di adesione al 31 luglio 2019.

Si ricorda inoltre che successivamente l'articolo 4, ai commi 4-11, del decreto legge n. 41 del 2021 dispone l'annullamento automatico di tutti i debiti di importo residuo fino a 5.000 euro risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010, ancorché ricompresi in precedenti definizioni agevolate relative ai debiti affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2017. L'agevolazione opera in favore di persone fisiche che hanno percepito, nell'anno d'imposta 2019, un reddito imponibile fino a 30.000 euro e di soggetti diversi dalle persone fisiche che hanno percepito, nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2019, un reddito imponibile fino a 30.000 euro.

Ai fini del conseguente **discarico, senza oneri amministrativi a carico dell'ente creditore, e dell'eliminazione dalle relative scritture patrimoniali**, l'agente della riscossione trasmette agli enti interessati, entro il 30 giugno 2023, l'elenco delle quote annullate su supporto magnetico, ovvero in via telematica, in conformità alle specifiche tecniche di cui all'allegato 1 del decreto direttoriale del Ministero dell'economia e delle finanze del 15 giugno 2015.

Si applicano le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 529, della legge 24 dicembre 2012, n. 228 che stabiliscono che ai crediti annullati non si applicano gli articoli 19 e 20 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112 in materia di discarico per inesigibilità e reinscrizione nei

ruoli e, fatti salvi i casi di dolo, non si procede a giudizio di responsabilità amministrativo e contabile.

Gli enti creditori, sulla base dell'elenco trasmesso dall'agente della riscossione, adeguano le proprie scritture contabili in ossequio ai rispettivi principi contabili vigenti, deliberando i necessari provvedimenti volti a compensare gli eventuali effetti negativi derivanti dall'operazione di annullamento.

Restano definitivamente acquisite le somme versate anteriormente alla data dell'annullamento.

Il **comma 223**, conseguentemente a quanto disposto al comma 184, stabilisce che **dalla data di entrata in vigore della presente legge e fino alla data dell'annullamento**, è sospesa la riscossione dei debiti di cui allo stesso comma 1.

Il **comma 224** specifica che per **il rimborso delle spese di notifica della cartella di pagamento**, nella formulazione tempo per tempo vigente, nonché di quelle per le procedure esecutive, relative alle quote, erariali e non, diverse da quelle **dello stralcio dei debiti previste da precedenti provvedimenti** ([articolo 4, comma 1, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119](#), e articolo 4, comma 4, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41), e annullate ai sensi del comma 1 del presente articolo, l'agente della riscossione presenta, entro il 30 settembre 2023, sulla base dei crediti risultanti dal proprio bilancio al 31 dicembre 2022, e fatte salve le anticipazioni eventualmente ottenute, apposita richiesta al Ministero dell'economia e delle finanze. Il rimborso è **effettuato, a decorrere dal 20 dicembre 2023, in dieci rate annuali, con onere a carico del bilancio dello Stato.**

Il **comma 225** specifica che **restano ferme**, per i debiti ivi contemplati, **le disposizioni già previste dai precedenti provvedimenti di stralcio dei debiti** (articolo 4 del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 e articolo 4, commi da 4 a 9, del decreto-legge 22 marzo 2021, n. 41).

Il **comma 226** esclude dall'annullamento automatico (e dunque dalle disposizioni dei commi da 184 a 187):

- **le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato dichiarati illegali, i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei Conti e le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna** (di cui all'articolo 3, comma 16, lettere *a*), *b*) e *c*), del citato decreto-legge n. 119 del 2018);
- **le risorse proprie tradizionali dell'Unione europea**, (previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera *a*), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, e 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014 e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio del 14 dicembre 2020), vale a dire **i dazi e i diritti doganali e i contributi** provenienti dall'imposizione di **diritti alla produzione dello zucchero**;
- **l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione.**

Il **comma 227**, che nella formulazione originaria disponeva l'estensione dell'annullamento automatico agli enti di previdenza privati, conseguentemente alle modifiche introdotte alla

Camera, stabilisce che, per i carichi fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio

2000 al 31 dicembre 2015 **da enti diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali** (dunque, tra gli altri anche dagli enti territoriali e dagli enti di previdenza privati) **l'annullamento automatico disciplinato dalle norme in esame opera limitatamente alle somme dovute a titolo di interessi per ritardata iscrizione a ruolo, di sanzioni e di interessi di mora** ma non opera per quanto dovuto a titolo di capitale e al *quantum* maturato a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento. Tali importi restano integralmente dovuti.

In sede di esame alla Camera sono stati introdotti, altresì, tre nuovi commi. Il **comma 228**, che reca **una specifica disciplina dell'annullamento automatico per le altre sanzioni amministrative**, incluse quelle per violazioni del codice della strada (diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali). In relazione ai predetti debiti l'annullamento opera solo per gli interessi comunque denominati e non, invece, per le sanzioni e le somme maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento, le quali restano integralmente dovute. Il **comma 229**, che consente **agli enti diversi dalle amministrazioni statali, dalle agenzie fiscali e dagli enti pubblici previdenziali** (dunque, tra gli altri anche dagli enti territoriali e dagli enti di previdenza privati) **di non applicare le disposizioni speciali relative all'annullamento automatico** dei loro crediti e delle sanzioni amministrative (di cui al comma 189 e, conseguentemente, quelle del comma 189-*bis*), con provvedimento emanato entro il 31 gennaio 2023 avvalendosi delle forme previste per l'adozione dei propri atti e comunicato, entro la medesima data, all'agente della riscossione con le modalità che lo stesso agente pubblica nel proprio sito *internet* entro 10 giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge. Entro lo stesso termine, i medesimi enti danno notizia dell'adozione dei predetti provvedimenti mediante pubblicazione nei rispettivi siti *internet* istituzionali. Il **comma 230**, che prevede che dalla data di entrata in vigore della presente legge e **fino alla data del 31 marzo 2023 è comunque sospesa la riscossione dell'intero ammontare dei debiti** di cui ai commi i commi 189 e 189-*bis* e non si applicano a tali debiti gli interessi di mora.

ROTTAMAZIONE CARTELLE

231. Fermo restando quanto previsto dai commi da 222 a 227, i debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022 possono essere estinti senza corrispondere le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di interessi e di sanzioni, gli interessi di mora di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ovvero le sanzioni e le somme aggiuntive di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46, e le somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112, versando le somme dovute a titolo di capitale e quelle maturate a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento.

232. Il pagamento delle somme di cui al comma 231 è effettuato in unica soluzione, entro il 31 luglio 2023, ovvero nel numero massimo di diciotto rate, la prima e la seconda delle quali, ciascuna di importo pari al 10 per cento delle somme complessivamente dovute ai fini della definizione, con scadenza rispettivamente il 31 luglio e il 30 novembre 2023 e le restanti, di pari ammontare, con scadenza il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024.

233. In caso di pagamento rateale, sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2023, gli interessi al tasso del 2 per cento annuo; non si applicano le disposizioni dell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

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

235. Il debitore manifesta all'agente della riscossione la sua volontà di procedere alla definizione di cui al comma 231 rendendo, entro il 30 aprile 2023, apposita dichiarazione, con le modalità, esclusivamente telematiche, che lo stesso agente pubblica nel proprio sito *internet* entro venti giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge; in tale dichiarazione il debitore sceglie altresì il numero di rate nel quale intende effettuare il pagamento, entro il limite massimo previsto dal comma 232.

236. Nella dichiarazione di cui al comma 235 il debitore indica l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assume l'impegno a rinunciare agli stessi giudizi, che, dietro presentazione di copia della dichiarazione e nelle more del pagamento delle somme dovute, sono sospesi dal giudice. L'estinzione del giudizio è subordinata all'effettivo perfezionamento della definizione e alla produzione, nello stesso giudizio, della documentazione attestante i pagamenti effettuati; in caso contrario, il giudice revoca la sospensione su istanza di una delle parti.

237. Entro il 30 aprile 2023 il debitore può integrare, con le modalità previste dal comma 235, la dichiarazione presentata anteriormente a tale data.

238. Ai fini della determinazione dell'ammontare delle somme da versare ai sensi del comma 231, si tiene conto esclusivamente degli importi già versati a titolo di capitale compreso nei carichi affidati e a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notificazione della cartella di pagamento. Il debitore, se, per effetto di precedenti pagamenti parziali, ha già integralmente corrisposto quanto dovuto ai sensi del comma 231, per beneficiare degli effetti della definizione deve comunque manifestare la sua volontà di aderirvi con le modalità previste dal comma 235.

239. Le somme relative ai debiti definibili, versate a qualsiasi titolo, anche anteriormente alla definizione, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili.

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

- a) sono sospesi i termini di prescrizione e decadenza;
- b) sono sospesi, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di presentazione;
- c) non possono essere iscritti nuovi fermi amministrativi e ipoteche, fatti salvi quelli già iscritti alla data di presentazione;
- d) non possono essere avviate nuove procedure esecutive;
- e) non possono essere proseguite le procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo;
- f) il debitore non è considerato inadempiente ai fini di cui agli articoli 28-ter e 48-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602;
- g) si applica la disposizione di cui all'articolo 54 del decreto-legge 24 aprile 2017, n.50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, ai fini del rilascio del documento unico di regolarità contributiva (DURC), di cui al decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 30 gennaio 2015, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 125 del 1° giugno 2015.

241. Entro il 30 giugno 2023, l'agente della riscossione comunica ai debitori che hanno presentato la dichiarazione di cui al comma 235 l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché quello delle singole rate e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse. Tale comunicazione è resa disponibile ai debitori anche nell'area riservata del sito *internet* dell'agente della riscossione.

242. Il pagamento delle somme dovute per la definizione può essere effettuato:

- a) mediante domiciliazione sul conto corrente eventualmente indicato dal debitore con le modalità determinate dall'agente della riscossione nella comunicazione di cui al comma 241;
- b) mediante moduli di pagamento precompilati, che l'agente della riscossione è tenuto ad allegare alla comunicazione di cui al comma 241;
- c) presso gli sportelli dell'agente della riscossione.

243. Limitatamente ai debiti definibili per i quali è stata presentata la dichiarazione di cui al comma 235:

- a) alla data del 31 luglio 2023 le dilazioni sospese ai sensi del comma 240, lettera b), sono automaticamente revocate;
- b) il pagamento della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione determina l'estinzione delle procedure esecutive precedentemente avviate, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

244. In caso di mancato ovvero di insufficiente o tardivo versamento, superiore a cinque giorni, dell'unica rata ovvero di una di quelle in cui è stato dilazionato il pagamento delle somme di cui al comma 232, la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e di decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione. In tal caso, relativamente ai debiti per i quali la definizione non ha prodotto effetti, i versamenti effettuati sono acquisiti a titolo di acconto dell'importo complessivamente dovuto a seguito dell'affidamento del carico e non determinano l'estinzione del debito residuo, di cui l'agente della riscossione prosegue l'attività di recupero.

245. Possono essere compresi nella definizione agevolata di cui al comma 231 anche i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione che rientrano nei procedimenti instaurati a seguito di istanza presentata dai debitori ai sensi del capo II, sezione prima, della legge 27 gennaio 2012, n. 3, o della parte prima, titolo IV, capo II, sezioni seconda e terza, del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza, di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n.14, con la possibilità di effettuare il pagamento del debito, anche falcidiato, con le modalità e nei tempi eventualmente previsti nel decreto di omologazione.

246. Sono esclusi dalla definizione di cui al comma 231 i debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione recanti:

- a) le risorse proprie tradizionali previste dall'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 2007/436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio, del 14 dicembre 2020, e l'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
- b) le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015;
- c) i crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti;
- d) le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna.

247. Per le sanzioni amministrative, comprese quelle per violazioni del codice della strada, di cui al decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali, le disposizioni dei commi da 231 a 252 si applicano limitatamente agli interessi, comunque denominati, compresi quelli di cui all'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689, e quelli di cui all'articolo 30, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, e alle somme maturate a titolo di aggio ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.

248. Alle somme occorrenti per aderire alla definizione di cui al comma 231, che sono oggetto di procedura concorsuale nonché di tutte le procedure di composizione negoziale della crisi d'impresa previste dal regio decreto 16 marzo 1942, n. 267, e dal codice di cui al decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14, si applica la disciplina dei crediti prededucibili.

249. Possono essere estinti, secondo le disposizioni di cui ai commi da 231 a 248, anche se con riferimento ad essi si è determinata l'inefficacia della relativa definizione, anche i debiti relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2017 oggetto di dichiarazioni rese ai sensi:

- a) dell'articolo 6, comma 2, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225;
- b) dell'articolo 1, comma 5, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n. 172;
- c) dell'articolo 3, comma 5, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2018, n. 136;
- d) dell'articolo 1, comma 189, della legge 30 dicembre 2018, n. 145;
- e) dell'articolo 16-bis, commi 1 e 2, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

250. A seguito del pagamento delle somme di cui al comma 231, l'agente della riscossione è automaticamente scaricato dell'importo residuo. Al fine di consentire agli enti creditori di eliminare dalle proprie scritture patrimoniali i crediti corrispondenti alle quote scaricate, lo stesso agente della riscossione trasmette, anche in via telematica, a ciascun ente interessato, entro il 31 dicembre 2028,

l'elenco dei debitori che si sono avvalsi delle disposizioni di cui ai commi da 231 a 252 e dei codici tributo per i quali è stato effettuato il versamento.

251. Le disposizioni di cui ai commi da 231 a 252 si applicano ai debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione dagli enti di cui al decreto legislativo 30 giugno 1994, n. 509, e al decreto legislativo 10 febbraio 1996, n. 103, previe apposite deliberazioni dei medesimi enti approvate ai sensi del comma 2 dell'articolo 3 del citato decreto legislativo n. 509 del 1994, pubblicate nei rispettivi siti *internet* istituzionali entro il 31 gennaio 2023 e comunicate entro la medesima data all'agente della riscossione mediante posta elettronica certificata.

252. Per gli enti di cui all'articolo 2 del decreto legislativo 23 giugno 2011, n. 118, l'eventuale maggiore disavanzo determinato dall'applicazione dei commi da 222 a 227 e dei commi da 231 a 251 può essere ripianato in non più di cinque annualità, in quote annuali costanti secondo le modalità previste dall'articolo 1, commi 5 e 6, del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 14 luglio 2021, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 183 del 2 agosto 2021.

I commi 231-252, modificati alla Camera, recano la disciplina della definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione (cd. rottamazione delle cartelle esattoriali) nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2000 ed il 30 giugno 2022, così collocandosi nel solco degli interventi previsti dai decreti-legge n. 193 del 2016, n. 148 del 2017, n. 119 del 2018, n. 34 del 2019 e dalla legge di bilancio 2019 (n. 145 del 2018).

Il debitore beneficia dell'**abbattimento** delle somme affidate all'agente della riscossione a titolo di **sanzioni e interessi**, nonché degli interessi di mora, delle sanzioni civili e delle somme aggiuntive.

Innovando rispetto alla disciplina precedente, con l'adesione alla definizione agevolata prevista dalle norme in esame **è abbattuto l'aggio in favore dell'agente della riscossione.**

La definizione agevolata richiede quindi il versamento delle sole somme:

- dovute a titolo di **capitale**;
- maturate a titolo di **rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento**.
Si può effettuare il **pagamento** in unica soluzione o **anche a rate**, con un **tasso di interesse al 2 per cento**. Con il versamento della prima o unica rata delle somme dovute **si estinguono le procedure esecutive** già avviate. Accanto ad alcune novità, le norme riproducono in sostanza le procedure già utilizzate per le precedenti definizioni agevolate, disponendo che il contribuente presenti apposita dichiarazione all'agente della riscossione. A seguito dell'accoglimento della domanda, l'agente della riscossione comunica al contribuente il *quantum* dovuto, nonché, in caso di scelta del pagamento dilazionato, il giorno e il mese di scadenza di ciascuna rata. Rispetto alle precedenti rottamazioni, sono innovative anche le norme che:
 - rimettono i termini, con riferimento alle precedenti istituti di pace fiscale (rottamazioni e saldo e stralcio) **i contribuenti che siano decaduti dai relativi benefici**, più precisamente nei confronti dei quali tali istituti non siano stati efficaci, purché la relativa dichiarazione sia stata presentata nei termini di legge;

- **estendono la cd. rottamazione** anche ai carichi relativi alle somme dovute a **enti di previdenza privati**;
- **escludono la definizione agevolata per le cd. risorse proprie UE.**

Nel corso dell'esame alla Camera la definizione agevolata è stata estesa **alle sanzioni amministrative diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali.**

• **Le precedenti definizioni agevolate dei carichi affidati all'agente della riscossione**

L'articolo 6 del **decreto-legge n. 193 del 2016** ha consentito la definizione agevolata dei carichi affidati agli agenti della riscossione negli anni compresi tra il 2000 e il 2016 (cd. **rottamazione delle cartelle**).

Successivamente, **l'articolo 1 del decreto-legge n. 148 del 2017 (cd. rottamazione-bis)** – oltre a prorogare il termine per il pagamento delle rate relative alla definizione 2016 - ha **riaperto i termini** per la definizione agevolata dei carichi, permettendo di estinguere con modalità agevolate anche i carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio **al 30 settembre 2017** (cd. rottamazione 2017). Il citato provvedimento ha anche riaperto la definizione agevolata dei carichi 2000-2016 per i quali non fosse stata presentata tempestivamente la domanda, oppure ove il contribuente non avesse potuto accedere alla rottamazione 2016 per mancato pagamento tempestivo di precedenti piani di rateazione. Il decreto-legge n. 148 del 2017 ha rinviato, per quanto non espressamente derogato, alla procedura individuata dal richiamato decreto-legge n. 193. Con l'adesione alla definizione agevolata al contribuente è stato consentito di pagare solo le **somme iscritte a ruolo a titolo di capitale, di interessi legali e di remunerazione del servizio di riscossione**, senza corrispondere le sanzioni, gli interessi di mora e le sanzioni e somme aggiuntive gravanti su crediti previdenziali.

La procedura prevedeva la presentazione di una domanda e una successiva comunicazione di diniego o di accoglimento da parte dell'Agenzia delle Entrate avente a oggetto l'ammontare complessivo delle somme dovute ai fini della definizione, nonché delle relative rate e il giorno e il mese di scadenza di ciascuna di esse.

Sia il decreto-legge n. 193 del 2016, sia il decreto-legge n. 148 del 2017 hanno consentito al debitore aderente alla procedura di pagare il *quantum* dovuto in un'unica soluzione, ovvero a rate. In caso di mancato, insufficiente o tardivo pagamento dell'unica rata o di ciascuna delle rate in cui è dilazionata la somma "rottamabile", la definizione agevolata non ha prodotto effetti e Agenzia delle entrate-Riscossione ha ripreso le procedure di riscossione ordinarie.

Oltre alle risorse proprie tradizionali UE, alle somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato ed ai crediti derivanti da pronunce di condanna della Corte dei conti, sono state escluse dalla definizione agevolata le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna, nonché le altre sanzioni, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali, ai sensi dell'articolo 6, comma 10 del decreto-legge n. 193 del 2016. Con riferimento alle sanzioni amministrative per violazioni al Codice della strada, la definizione agevolata ha riguardato (articolo 6, comma 11 del decreto-legge n. 193 del 2016) i soli interessi sulle sanzioni amministrative. Con la [circolare 2/E dell'8 marzo 2017](#) l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti relativi alla disciplina in esame.

L'**articolo 3** del decreto-legge n. 119 del 2018 (cd. **rottamazione-ter**) ha consentito di definire con modalità agevolate i **carichi** affidati agli agenti della riscossione nel periodo compreso **tra il 1° gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2017**, così collocandosi nel solco degli interventi previsti dal decreto-legge n. 193 del 2016 (in relazione ai carichi 2000-2016) e dal decreto-legge n. 148 del 2017 (per i carichi affidati fino al 30 settembre 2017).

Analogamente alle precedenti rottamazioni, il debitore ha beneficiato dell'**abbattimento delle sanzioni**, degli **interessi di mora** e delle **sanzioni e somme aggiuntive**.

Rispetto alle passate rottamazioni, tuttavia:

- è stata rimodulata la **dilazione dei pagamenti**;
- è stato possibile avvalersi **della compensazione** con i crediti non prescritti, certi liquidi ed esigibili maturati nei confronti della PA;
- col versamento della prima o unica rata delle somme dovute **si è verificata l'estinzione delle procedure esecutive** già avviate.

Le norme hanno riprodotto le procedure già utilizzate per le precedenti definizioni agevolate (presentazione di apposita dichiarazione all'agente della riscossione; a seguito dell'accoglimento della domanda, comunicazione da parte dell'agente della riscossione del *quantum* dovuto, nonché, in caso di scelta del pagamento dilazionato, del giorno e il mese di scadenza di ciascuna rata). È stato poi consentito **l'accesso alla definizione agevolata** anche a chi **ha aderito alle precedenti "rottamazioni"** con pagamento tempestivo del *quantum* dovuto per la restante parte del debito. Il **decreto-legge n. 34 del 2019** ha riaperto i termini per aderire alla rottamazione-ter, fissando la scadenza per presentare la domanda di adesione al 31 luglio 2019. Tale agevolazione ha interessato solo i debiti non ricompresi nelle dichiarazioni di adesione alla "Rottamazione-ter" già presentate entro il 30 aprile 2019.

Nel corso degli anni, anche in considerazione dell'emergenza da Covid-19, i **termini per il pagamento delle rate** dovute per aderire alla **rottamazione-ter** sono stati **posticipati e rimodulati** dai provvedimenti emergenziali.

Da ultimo, il **decreto-legge Sostegni-ter** (n. 4 del 2022) ha previsto la **riammissione ai benefici della definizione agevolata** per i contribuenti che non hanno corrisposto, entro il 9 dicembre 2021, le rate in scadenza negli anni 2020 e 2021, fissando nuovi termini per il pagamento. Inoltre è stato stabilito che, per le rate in scadenza nell'anno 2022, il pagamento è considerato tempestivo se effettuato integralmente entro il 30 novembre 2022.

In particolare il termine per pagare le rate **in scadenza nel 2020** è stato fissato al **30 aprile 2022**; per mantenere i benefici della definizione agevolata entro tale termine devono essere state corrisposte le rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre 2020. Per il pagamento entro questo termine la norma ha previsto i **cinque giorni di tolleranza** di cui all'articolo 3, comma 14-bis, del DL n. 119 del 2018. Pertanto, il pagamento è stato considerato tempestivo se effettuato entro il **9 maggio 2022**. Se il pagamento è avvenuto **oltre i termini previsti o per importi parziali**, la misura agevolativa non si perfeziona e i versamenti effettuati sono considerati a titolo di acconto sulle somme dovute.

Il termine per pagare le rate **in scadenza nel 2021** è stato fissato al **31 luglio 2022**, a patto che siano state corrisposte entro tale termine le rate in scadenza il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre 2021. Per il pagamento entro questo termine la norma ha previsto i **cinque giorni di tolleranza** di cui all'articolo 3, comma 14-bis, del DL n. 119 del 2018. Pertanto, il pagamento è considerato tempestivo se effettuato entro **l'8 agosto 2022**. Se il pagamento è avvenuto **oltre i termini previsti o per importi parziali**, la misura agevolativa non si perfeziona e i versamenti effettuati sono considerati a titolo di acconto sulle somme dovute.

Con riferimento alle **rate in scadenza 2022**, il termine è stato fissato al **30 novembre 2022**, a patto che siano state corrisposte le rate in scadenza del 28 febbraio, 31 maggio, 31 luglio e 30 novembre 2022. Considerati i **cinque giorni di tolleranza** il pagamento deve avvenire entro il **5 dicembre 2022**.

Per completezza si ricorda infine che la legge di bilancio 2019 (articolo 1, commi da 184 a 199 della legge n. 145 del 2018) ha consentito di **definire con modalità agevolate** i debiti delle persone fisiche versanti in una **grave e comprovata situazione di difficoltà economica** (diversi da quelli annullati automaticamente ai sensi del decreto-legge n. 119 del 2018), affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al **31 dicembre 2017**, derivanti dall'**omesso versamento** di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali e dalle attività di accertamento a fini IRPEF e IVA. Detti debiti sono stati resi definibili col pagamento del **capitale, degli interessi e delle somme spettanti all'agente della riscossione**. Gli interessi sono stati versati in misura differenziata e graduale secondo la condizione economica del debitore. Il pagamento è stato consentito in unica soluzione o in più rate. Per **accedere alla misura** il debitore è stato tenuto a inoltrare **apposita dichiarazione** (entro il 31 luglio 2019, termine così riaperto dal decreto-legge n. 34 del 2019).

È stato consentito di versare le somme dovute in **unica soluzione** (entro il 30 novembre 2019), o in **rate** suddivise per importo e percentuale rispetto all'anno di riferimento, con **interessi** al tasso del **2 per cento annuo**.

Anche i termini per il versamento delle rate di tale istituto sono stati **prorogati nel tempo**, anche in ragione dell'emergenza da Covid-19. Da ultimo, il citato decreto Sostegni-ter (n. 4 del 2022) ha disposto la **riammissione dei contribuenti** decaduti dall'agevolazione per il mancato o parziale pagamento, entro il 9 dicembre 2021, delle rate originariamente in scadenza negli anni 2020 e 2021, fissando nuovi termini per considerare tempestivo il pagamento di tali rate.

La riammissione al beneficio è stata subordinata al pagamento delle somme dovute entro il:

- **30 aprile 2022** per le rate in scadenza nel **2020 (9 maggio con i cinque giorni di tolleranza)**;
- **31 luglio 2022 (8 agosto con i cinque giorni di tolleranza)** per le rate in scadenza nel **2021**.

Per le rate in scadenza nell'anno 2022, il pagamento è considerato tempestivo e non determina l'inefficacia della definizione se effettuato integralmente **entro il 30 novembre 2022** (5 dicembre coi predetti giorni di tolleranza).

Al **comma 231**, fermo restando l'annullamento automatico delle cartelle fino a 1000 euro (di cui ai commi 222-230 del provvedimento in esame, alla cui scheda di lettura si rinvia), consente di **definire con modalità agevolate** i debiti risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione **dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022**.

Ove si aderisca a tale procedura sono dovute le sole somme affidate a titolo di **capitale e di rimborso spese per le procedure esecutive e di notifica**.

Sono abbattuti dunque:

- ·gli importi affidati a titolo di **interessi e sanzioni**;
- ·gli **interessi** di mora (ai sensi dell'articolo 30, comma 1 del DPR n. 602 del 1973),
come _____ in _____ passato.
Gli interessi di mora sono oneri aggiuntivi, previsti dalla legge, che si applicano alle somme da pagare in caso di scadenza dei termini previsti. Gli interessi di mora, decorsi inutilmente 60 giorni dalla notifica della cartella/avviso, si applicano giornalmente sulle somme richieste a partire dalla data della notifica e fino alla data del pagamento. A partire dai ruoli consegnati dal 13 luglio 2011, gli interessi di mora non sono più calcolati sulle sanzioni pecuniarie tributarie e sugli altri interessi. La misura degli interessi di mora viene determinata annualmente dall'Agenzia delle Entrate, tenendo conto della media dei tassi bancari attivi stimati dalla Banca d'Italia. Dal [23 maggio 2019](#) sono pari al 2,68% annuo;
- **le sanzioni e le somme aggiuntive** dovute sui crediti previdenziali (cd. sanzioni civili, di cui all'articolo 27, comma 1, del decreto legislativo 26 febbraio 1999, n. 46),
analogamente _____ alle _____ passate _____ rottamazioni.
Si ricorda brevemente che nella cartella di pagamento (oggi anche nell'accertamento esecutivo) viene indicato l'importo totale da saldare e gli enti che ne hanno fatto richiesta tramite l'agente della riscossione. Sono inoltre indicati il dettaglio dei singoli tributi / somme non pagati, gli interessi, le sanzioni, la remunerazione dell'agente della riscossione e le altre spese;
- con una **novità** rispetto alle precedenti definizioni agevolate, le somme **maturate** a titolo di **aggio** per l'agente della riscossione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.

Come già illustrato, la cd. rottamazione-*ter* (Decreto-legge n. 119 del 2018) consentiva di estinguere i debiti iscritti a ruolo contenuti nelle cartelle di pagamento fino al 31 dicembre 2017, versando le somme dovute **senza corrispondere le sanzioni e gli interessi di mora**. Dovevano dunque essere versate le somme affidate all'agente della riscossione a titolo di capitale e interessi, nonché quelle maturate a titolo di aggio e di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento.

La legge di bilancio 2022 (commi 18-24 della legge n. 234 del 2021) in ragione delle modifiche apportate alla *governance* all'Agenzia delle entrate-Riscossione, ha modificato il sistema di remunerazione dell'Agente della riscossione, attraverso una dotazione con oneri a carico del bilancio dello Stato volta ad assicurare il funzionamento dell'ente e la copertura dei relativi costi. La riforma è vigente a decorrere dal 1° gennaio 2022; tuttavia, fino alla data di entrata in vigore delle norme attuative (del decreto di cui all'articolo 17, comma 3, lettera a), del decreto legislativo n. 112 del 1999, come modificato), continuano ad applicarsi le disposizioni di rango secondario, in quanto compatibili, contenute nel decreto del Direttore generale del Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze del 21 novembre 2000.

Per i ruoli affidati all'Agente della riscossione **fino al 31 dicembre 2021, a prescindere dalla data di notifica della relativa cartella di pagamento che potrà essere notificata anche**

successivamente a tale data, permangono ancora a carico del contribuente gli aggi e gli oneri di riscossione nella misura e secondo la ripartizione previste dalle previgenti norme.

Per ulteriori informazioni sulla disciplina della riscossione si rinvia al relativo [tema web](#), e al [sito dell'Agenzia delle entrate-Riscossione](#) con particolare riferimento alle [cartelle di pagamento](#). Si rinvia al *dossier* di ricerca sulla tassazione in Italia per una disamina della disciplina degli [interessi](#).

Analogamente alle precedenti *rottamazioni*, ai sensi del **comma 232** il pagamento delle somme dovute può essere effettuato in **unica soluzione, entro il 31 luglio 2023**, ovvero usufruendo di una **dilazione dei pagamenti**. In particolare, il pagamento può essere effettuato nel numero massimo di **diciotto** rate, da corrispondersi con le modalità e nell'ammontare di seguito illustrati:

- la **prima e la seconda**, ciascuna di importo pari al **10 per cento** delle somme complessivamente dovute, scadenti rispettivamente il **31 luglio e il 30 novembre 2023**;

- le **restanti**, di pari ammontare, scadenti il **28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2024**.

Ai sensi del **comma 233** - che riprende quanto già disposto per la cd. *rottamazione-ter* dall'articolo 3, comma 3 del decreto-legge n. 119 del 2018 - in caso di pagamento rateale sono dovuti, a decorrere dal 1° agosto 2023, gli **interessi al tasso del 2 per cento annuo**.

Non si applicano le disposizioni generali sulla rateazione delle somme iscritte a ruolo, contenute nell'articolo 19 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602.

In sintesi si ricorda che l'articolo 19, modificato più volte nel tempo, consente al contribuente che dichiara di versare in temporanea situazione di obiettiva difficoltà di accedere alla dilazione delle somme iscritte a ruolo fino ad un massimo di settantadue rate mensili. Se le somme iscritte a ruolo sono superiori a 120.000 euro, la dilazione può essere concessa se il contribuente documenta una temporanea situazione di obiettiva difficoltà. In caso di comprovato peggioramento della situazione di obiettiva difficoltà, la dilazione concessa può essere prorogata una sola volta, per un ulteriore periodo e fino a settantadue mesi, a condizione che non sia intervenuta decadenza. Il piano di rateazione può prevedere, in luogo di rate costanti, rate variabili di importo crescente per ciascun anno. Sono previsti specifici limiti all'iscrizione di fermo e ipoteca nel caso di rateazione. Se il debitore si trova, per ragioni estranee alla propria responsabilità, in una comprovata e grave situazione di difficoltà legata alla congiuntura economica, può vedere aumentata la propria rateazione fino a centoventi rate mensili. Si decade dal beneficio nel caso di mancato pagamento, nel corso del periodo di rateazione, di otto rate, anche non consecutive; in tal caso l'intero importo iscritto a ruolo ancora dovuto è immediatamente ed automaticamente riscuotibile in unica soluzione ed il carico non può essere nuovamente rateizzato.

Ricalcando le procedure previste per le precedenti definizioni agevolate, il **comma 234** pone a carico dell'agente della riscossione l'onere di fornire i dati necessari ad individuare i carichi definibili presso i propri sportelli e in apposita area del suo sito *internet*; il **comma 235** stabilisce che il debitore, per aderire alla definizione, deve presentare entro il **30 aprile 2023** una **dichiarazione** all'agente della riscossione in cui indica anche il numero di rate prescelto per l'eventuale pagamento dilazionato, nel limite massimo di diciotto rate.

L'agente della riscossione pubblica sul proprio sito *internet*, entro 20 giorni dalla data in vigore della norma in esame, le modalità - esclusivamente telematiche - con cui è effettuata la predetta dichiarazione.

Analogamente alla cd. rottamazione-*ter*, il **comma 236** prevede che nella predetta dichiarazione il debitore indichi l'eventuale pendenza di giudizi aventi ad oggetto i carichi in essa ricompresi e assuma l'impegno a rinunciare ad eventuali giudizi pendenti relativi ai carichi che intende definire.

Le disposizioni in commento chiariscono puntualmente le **conseguenze della procedura di definizione agevolata sui giudizi pendenti**. In particolare, tali giudizi sono **sospesi dal giudice**, fino al pagamento di quanto dovuto, dietro presentazione di copia della stessa dichiarazione. Successivamente, il giudizio si estingue a seguito della produzione, a cura di una delle parti, della documentazione attestante i versamenti eseguiti per perfezionare la definizione. Se, invece, le somme dovute non sono integralmente pagate, la sospensione del giudizio viene revocata dal giudice su istanza di una delle predette parti.

Il **comma 237** dispone che la **dichiarazione** già presentata possa essere **integrata** entro la stessa data del **30 aprile 2023**.

Il **comma 238** stabilisce che, ai fini della determinazione dell'ammontare delle somme da versare per la definizione - a titolo di capitale compreso nei carichi affidati e a titolo di rimborso delle spese per le procedure esecutive e di notifica della cartella di pagamento - si considerano unicamente gli importi già pagati allo stesso titolo e che il debitore, se ha già interamente versato le medesime somme con precedenti pagamenti parziali, deve comunque dichiarare la sua volontà di aderire alla definizione per beneficiare degli effetti di quest'ultima.

In base al **comma 239** restano comunque definitivamente acquisite, e non sono rimborsabili, le somme versate a qualunque titolo e relative ai debiti definibili.

Con il **comma 240** sono chiariti gli **effetti della presentazione della dichiarazione di adesione con procedura agevolata**. Essa, riprendendo in parte quanto previsto dalla cd. rottamazione-*bis* e rottamazione-*ter*:

- ·sospende i termini di prescrizione e decadenza;
- ·sospende, fino alla scadenza della prima o unica rata delle somme dovute a titolo di definizione, gli obblighi di pagamento derivanti da precedenti dilazioni in essere alla data di tale presentazione;
- ·inibisce l'iscrizione di nuovi fermi amministrativi e ipoteche, con salvezza di quelli già iscritti alla predetta data;
- ·vieta l'avvio di nuove procedure esecutive e la prosecuzione di quelle già avviate, a meno che non si sia già tenuto il primo incanto con esito positivo;
- ·vieta di considerare "irregolare" il debitore nell'ambito della procedura di erogazione dei rimborsi d'imposta ex articolo 28-*ter* del D.P.R. n. 602 del 1973. In estrema sintesi, in sede di erogazione di un rimborso d'imposta, l'Agenzia delle entrate

verifica se il beneficiario risulta iscritto a ruolo e, in caso affermativo, trasmette in via telematica apposita segnalazione all'agente della riscossione che ha in carico il ruolo, mettendo a disposizione dello stesso le somme da rimborsare. Ricevuta la segnalazione, l'agente della riscossione notifica all'interessato una proposta di compensazione tra il credito d'imposta ed il debito iscritto a ruolo, sospendendo l'azione di recupero ed invitando il debitore a comunicare entro sessanta giorni se intende accettare tale proposta;

- vieta di considerare inadempiente il debitore ai fini della verifica della morosità da ruolo, ex articolo 48-*bis* del D.P.R. n. 602 del 1973, per un importo superiore a 5.000 euro, all'atto del pagamento, da parte delle Pubbliche Amministrazioni e delle società a totale partecipazione pubblica, di somme di ammontare pari almeno allo stesso importo. Il richiamato articolo dispone che le Amministrazioni Pubbliche e le società a prevalente partecipazione pubblica, prima di effettuare a qualunque titolo il pagamento di un importo superiore a cinquemila euro, siano tenute a verificare se il beneficiario è inadempiente all'obbligo di versamento derivante dalla notifica di una o più cartelle di pagamento per un ammontare complessivo pari almeno a tale importo e, in caso affermativo, non procedono al pagamento e segnalano la circostanza all'agente della riscossione competente per territorio, ai fini dell'esercizio dell'attività di riscossione delle somme iscritte a ruolo.
- estende alla rottamazione in esame la norma (articolo 54 del D.L. n. 50 del 2017) che consente il rilascio del DURC a seguito della **presentazione della domanda di definizione agevolata**, purché sussistano gli altri requisiti di regolarità previsti dalla vigente disciplina ai fini del rilascio del documento.

Opera dunque una deroga al principio generale in base al quale, in caso di inadempimento degli obblighi di versamento dei contributi, il DURC è rilasciato solo successivamente all'adozione di un provvedimento di rateizzazione, adozione che, peraltro, secondo le determinazioni in materia dell'INPS, non si considera perfezionata prima del pagamento della prima rata (Cfr. il DM 30 gennaio 2015), già applicata per le precedenti edizioni della definizione agevolata dei carichi.

Al **comma 241**, analogamente a quanto previsto per le precedenti definizioni agevolate, si affida all'agente della riscossione, entro il **30 giugno 2023**, il compito di comunicare ai debitori che hanno aderito alla definizione il *quantum* dovuto, nonché, in caso di scelta del pagamento dilazionato, il giorno e il mese di scadenza di ciascuna rata. Tale comunicazione è resa disponibile ai debitori anche nell'area riservata del sito internet dell'agente della riscossione.

Il **comma 242** individua le modalità di **versamento** delle somme dovute, che può essere effettuato mediante domiciliazione sul conto corrente ovvero con bollettini precompilati, che l'agente della riscossione è tenuto ad allegare alla comunicazione delle somme da pagare, o, in alternativa, presso gli sportelli dell'agente della riscossione.

Il **comma 243** disciplina le conseguenze della domanda di definizione agevolata sulle dilazioni di pagamento già in atto. Alla lettera *a*) si stabilisce che, limitatamente ai debiti definibili ricompresi nella dichiarazione di adesione, alla data del 31 luglio 2023 le dilazioni sospese per effetto della presentazione della stessa dichiarazione di adesione siano automaticamente revocate.

La lettera *b*) permette al debitore che ha aderito alla definizione agevolata di ottenere, sempre limitatamente ai debiti definibili e a seguito del pagamento della prima o unica rata delle

somme in parola, di ottenere l'estinzione delle procedure esecutive avviate in precedenza, salvo che non si sia tenuto il primo incanto con esito positivo.

Il **comma 244** disciplina l'ipotesi di omesso, insufficiente o tardivo versamento (superiore ai cinque giorni di tolleranza) di una sola rata ovvero del versamento unico, relativi alle somme "rottamate".

Analogamente a quanto prescritto per il passato, in tal caso la definizione non produce effetti e riprendono a decorrere i termini di prescrizione e decadenza per il recupero dei carichi oggetto di dichiarazione; i versamenti effettuati sono considerati semplici acconti delle somme complessivamente dovute a seguito dell'iscrizione a ruolo e non determinano l'estinzione del debito residuo. Al verificarsi delle predette condizioni, l'agente della riscossione prosegue l'attività di recupero coattivo del debito residuo.

Il **comma 245** ricomprende nella definizione agevolata, analogamente a quanto disposto per il passato, anche i debiti relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione che rientrano nei **procedimenti avviati a seguito di istanze presentate dai debitori per l'accordo di composizione della crisi e il piano del consumatore** (ai sensi del capo II, sez. I, della legge n. 3 del 2012 in tema di crisi da sovraindebitamento) e nei procedimenti instaurati in seno alla **ristrutturazione dei debiti** del consumatore e del **cd. concordato minore**, ai sensi del codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. n. 14 del 2019).

I debitori possono provvedere al pagamento del debito, anche falcidiato, nelle modalità e nei tempi eventualmente previsti nel decreto di omologazione.

Il **comma 246, modificato alla Camera**, riprende **parzialmente** le previsioni dei decreti-legge n. 193 del 2016 e n. 119 del 2018 in merito alle **esclusioni** dalla definizione agevolata.

In particolare, sono **esclusi** dalla definizione agevolata i carichi affidati agli agenti della riscossione relativi:

1. a) alle **risorse proprie tradizionali UE** di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), delle decisioni 200 /436/CE, Euratom del Consiglio, del 7 giugno 2007, 2014/335/UE, Euratom del Consiglio, del 26 maggio 2014, e 2020/2053/UE, Euratom del Consiglio del 14 dicembre 2020) all'imposta sul valore aggiunto riscossa all'importazione;
2. b) alle somme dovute a titolo di recupero di **aiuti di Stato** (di cui all'articolo 16 del regolamento (UE) 2015/1589 del Consiglio, del 13 luglio 2015);
3. c) ai crediti derivanti da pronunce di **condanna della Corte dei conti**;
4. d) alle multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di

provvedimenti e **sentenze penali di condanna**.

Nel corso dell'esame parlamentare è stata **espunta la lettera e) del comma 246**, che escludeva dalla cd. rottamazione le **sanzioni diverse** da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali.

Si ricorda in questa sede che l'articolo 11, comma 10-*bis* del decreto-legge n.8 del 2017 ha introdotto una norma di interpretazione autentica dell'articolo 6, comma 10 del decreto-legge n. 193 del 2016, nella parte che ha escluso dalla procedura di definizione agevolata i carichi relativi alle altre sanzioni

amministrative, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti dagli enti previdenziali. Si chiarisce in particolare che, ai fini dell'accesso alla definizione agevolata, non sono dovute le sanzioni irrogate per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi, anche nel caso in cui il debitore sia lo stesso ente previdenziale.

Si rammenta inoltre che l'articolo 5 del decreto-legge n. 119 del 2018 ha consentito di definire con modalità agevolate i **carichi** concernenti i **dazi doganali, i contributi** provenienti dall'imposizione di diritti alla **produzione dello zucchero (risorse proprie tradizionali UE)** nonché **l'IVA sulle importazioni**, affidati agli agenti della riscossione nel periodo compreso **tra il 1° gennaio 2000 ed il 31 dicembre 2017**. I termini per il pagamento delle rate sono stati più volte dilazionati nel tempo. Da ultimo, il **decreto-legge Sostegni-ter** (n. 4 del 2022) ha previsto la riammissione ai benefici della definizione agevolata delle risorse UE per i contribuenti che non avessero corrisposto, entro il 9 dicembre 2021, le rate in scadenza negli anni 2020 e 2021, fissando nuovi termini per il pagamento. Inoltre ha stabilito che, per le rate in scadenza nell'anno 2022, il pagamento è considerato tempestivo se effettuato integralmente entro il 30 novembre 2022.

Il **comma 247** è stato **modificato alla Camera**. Conseguenzialmente a quanto disposto nel novellato comma 246, con le modifiche apportate nell'esame parlamentare si chiarisce che la **definizione agevolata** opera anche per le **sanzioni amministrative**, incluse quelle per **violazioni del codice della strada**, diverse da quelle irrogate per violazioni tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e ai premi dovuti agli enti previdenziali. In tal caso l'agevolazione consente di **abbattere gli interessi**, ivi compresi gli interessi per ritardato pagamento delle somme dovute (ai sensi dell'articolo 27, sesto comma, della legge 24 novembre 1981, n. 689). L'articolo 27 sopra richiamato prevede che, in caso di ritardo nel pagamento, la somma dovuta è maggiorata di un decimo per ogni semestre a decorrere da quello in cui la sanzione è divenuta esigibile e fino a quello in cui il ruolo è trasmesso all'esattore. La maggiorazione assorbe gli interessi eventualmente previsti dalle disposizioni vigenti.

Con una **novità rispetto alle precedenti rottamazioni**, la definizione agevolata per violazioni del codice della strada opera anche con riferimento **alle somme maturate dall'agente della riscossione a titolo di aggio**, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 13 aprile 1999, n. 112.

Il **comma 248** riconosce la prededucibilità delle somme occorrenti per la definizione con riferimento ai soggetti che si trovano in procedura concorsuale o di composizione negoziata della crisi di impresa di cui alla legge fallimentare (R.D. n. 267 del 1942) e al codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (richiamato decreto legislativo n. 14 del 2019).

Di conseguenza le somme ricavate dalla liquidazione dell'attivo sono destinate, con priorità, alla definizione agevolata, conseguentemente modificando l'ordine di ripartizione dell'attivo.

Il **comma 249** consente di **estinguere** con le procedure in esame anche i debiti relativi a **precedenti istituti di "pace fiscale"** (definizioni agevolate) e, in particolare, i debiti relativi ai carichi affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2017, **anche se con riferimento a essi si è determinata l'inefficacia della definizione**, purché oggetto di **dichiarazioni rese nei termini di legge**.

Si tratta di istituti disciplinati ai sensi:

- a) dell'articolo 6, comma 2, del decreto-legge 22 ottobre 2016, n. 193 (rottamazione)
- b) dell'articolo 1, comma 5, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148 (rottamazione-*bis*)
- c) dell'articolo 3, comma 5, del decreto-legge 23 ottobre 2018, n. 119 e dell'articolo 16-*bis*, commi 1 e 2, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, (rottamazione-*ter*);
- d) dell'articolo 1, comma 189, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (“saldo e stralcio” o più precisamente definizione agevolata per le persone fisiche in difficoltà economiche).

Come anticipato, viene consentito di utilizzare le procedure in esame anche con riferimento a precedenti definizioni agevolate, incluse le pregresse misure di pace fiscale per cui si sia determinata l'inefficacia della relativa procedura.

In sostanza, il comma 249 sembra **rimettere i termini i contribuenti** decaduti dalle precedenti rottamazioni (carichi affidati fino al 2017), purché sia stata presentata la relativa dichiarazione nei termini prescritti *ex lege*, e tra l'altro a condizioni più vantaggiose: le norme in esame abbattono, tra l'altro, anche l'aggio per l'agente della riscossione.

Il **comma 250** stabilisce che, per effetto del pagamento delle somme dovute per la definizione, l'agente della riscossione è automaticamente scaricato dell'importo residuo contenuto nei carichi definiti. La norma disciplina altresì le modalità operative da seguire per eliminare i carichi dalle scritture contabili degli enti creditori.

Al fine di consentire agli enti creditori di eliminare dalle proprie scritture patrimoniali i crediti corrispondenti alle quote scaricate, lo stesso agente della riscossione trasmette, anche in via telematica, a ciascun ente interessato, entro il 31 dicembre 2028, l'elenco dei debitori che si sono avvalsi delle disposizioni in esame e dei codici tributo per i quali è stato effettuato il versamento.

Con una **novità rispetto al passato**, il **comma 251 estende la rottamazione anche ai debiti risultanti dai carichi affidati agli agenti della riscossione degli enti di previdenza privati** (enti di cui al decreto legislativo 30 giugno 1994, n. 509, e al decreto legislativo 10 febbraio 1996, n. 103), previe apposite delibere dei medesimi enti (approvate ai sensi del comma 2 dell'articolo 3 del citato decreto legislativo n. 509 del 1994) e pubblicate nei rispettivi siti internet istituzionali entro il 31 gennaio 2023, se comunicate entro la medesima data all'agente della riscossione mediante posta elettronica certificata.

Infine, il **comma 252** consente agli enti territoriali e ai loro enti e organismi strumentali di **ripianare in cinque esercizi**, in quote costanti, il disavanzo derivante dalla cancellazione dei propri crediti determinata dall'applicazione determinata dall'applicazione dei commi da 184 a 189 (stralcio dei debiti fino a mille euro) e delle norme in esame.

Si chiarisce che le modalità di ripiano sono quelle previste dall'art. 1, commi 5 e 6, del Decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 14 luglio 2021, che ha disciplinato le modalità di annullamento automatico dei debiti tributari di importo residuo fino a 5.000 euro, risultanti da carichi affidati agli agenti della riscossione tra il 1° gennaio 2000 e il 31 dicembre 2010, previsto dal cd. decreto Sostegni (decreto-legge n. 41 del 2021).

Ai sensi del richiamato decreto il ripiano dei disavanzi, ai fini del rendiconto degli enti territoriali, è effettuato in sede di **riaccertamento straordinario dei residui**, attraverso la

cancellazione definitiva dalle scritture patrimoniali dei crediti individuati in apposito elenco, che deve essere trasmesso dall'agente della riscossione, già stralciati dal conto del bilancio.

DETAZZAZIONE DEI PREMI PRODUTTIVITÀ

63. Per i premi e le somme erogati nel- l'anno 2023, l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività, di cui all'arti- colo 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, è ridotta al 5 per cento.

La disposizione **riduce dal 10 al 5 per cento l'aliquota** dell'imposta sostitutiva sulle somme erogate sotto forma di **premi di risultato o di partecipazione agli utili d'impresa** ai lavoratori dipendenti del settore privato.

In particolare, la disposizione stabilisce la **riduzione al 5 per cento** (in luogo del vigente 10 per cento) dell'aliquota dell'imposta sostitutiva, di cui all'articolo 1, comma 182, della legge di stabilità 2016 ([legge n. 208 del 2015](#)), per i **premi e le somme erogati nell'anno 2023**.

Si rammenta che, ai sensi del citato articolo 1, comma 182, della legge di stabilità 2016, salva espressa rinuncia scritta del prestatore di lavoro, sono soggetti a una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali pari al 10 per cento, entro il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi (innalzato a 4 mila euro se l'azienda coinvolge pariteticamente i lavoratori nella organizzazione del lavoro), i **premi di risultato** di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base di criteri definiti con il decreto di cui al comma 188, nonché le **somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa**.

Ai sensi del comma 186, le disposizioni di cui al comma 182 trovano applicazione per il **settore privato** e con riferimento ai **titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore**, nell'anno precedente quello di percezione delle somme di cui al comma 182, **a euro 80.000**. Inoltre, ai sensi del comma 187, le somme e i valori di cui al comma 182 devono essere erogati in esecuzione dei contratti aziendali o territoriali di cui all'articolo 51 del [decreto legislativo n. 81 del 2015](#). Il comma 188 rinvia a un decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze la determinazione dei criteri di misurazione degli incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione di cui al comma 182. Il decreto prevede altresì le modalità del monitoraggio dei contratti aziendali o territoriali di cui al comma 187. In attuazione di quanto disposto dal presente comma, si veda il [D.M. 25 marzo 2016](#).

Nella relazione tecnica, il Governo stima, sulla base dei dati delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche relative all'**anno d'imposta 2019**, un **ammontare di premi di circa 2.647,3 milioni di euro**. Stima altresì, prudenzialmente, un incremento dell'ammontare dei premi a tassazione separata di circa il 10 per cento per considerare l'effetto incentivante relativo alla nuova aliquota, e quindi pari a 264,7 milioni di euro, per un totale di base imponibile di circa 2.912,0 milioni di euro. Il **costo totale della misura**, considerando il mancato gettito dell'Irpef e delle addizionali comunale e regionale, ammonta a **222,3 milioni** di euro nel **2023** e 6,9 milioni nel 2024.

INCENTIVI ALLE ASSUNZIONI

281. In via eccezionale, per i periodi di paga dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, l'esonero sulla quota dei contributi previdenziali per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti a carico del lavoratore, previsto dall'articolo 1, comma 121, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, è riconosciuto nella misura di 2 punti percentuali con i medesimi criteri e modalità di cui al citato articolo 1, comma 121, della legge n. 234 del 2021 ed è incrementato di un ulteriore punto percentuale, a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo mensile di 1.923 euro, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima. Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

L'articolo 1, comma 281, modificato dalla Camera, reintroduce, per i periodi di paga **dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023**, un **esonero sulla quota dei contributi previdenziali dovuti dai lavoratori dipendenti** pubblici e privati, esclusi i lavoratori domestici, già previsto per il 2022. Tale esonero è pari al **2 per cento** se la retribuzione imponibile non eccede l'importo mensile di 2.692 euro e al **3 per cento** se la medesima retribuzione non eccede l'importo mensile di 1.923 euro (importo così modificato dalla Camera, in luogo dei 1.538 euro originariamente previsti).

In entrambi i casi la retribuzione imponibile è parametrata su base mensile per tredici mensilità, e i suddetti limiti di importo mensile sono maggiorati del rateo di tredicesima per la competenza del mese di dicembre¹⁷. Inoltre, tenuto conto dell'eccezionalità di tale misura, resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche¹⁸.

L'esonero in questione, come anticipato, è stato introdotto dalla legge di bilancio 2022 (art. 1, co. 121, L. 234/2021) nella misura dello 0,8 per cento sulla quota dei contributi previdenziali per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti dovuti dai lavoratori dipendenti pubblici e privati, ad eccezione di quelli domestici, per i periodi di paga dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022, a condizione che la predetta retribuzione imponibile non eccedesse l'importo mensile di 2.692 euro, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima.

Successivamente la suddetta percentuale dello 0,8 è stata elevata a 2 punti percentuali (art. 20 del D.L. 115/2022) per i periodi di paga dal 1° luglio 2022 al 31 dicembre 2022 nei confronti dei medesimi lavoratori e alle stesse condizioni retributive.

In conseguenza delle modifiche apportate dalla Camera, gli oneri conseguenti per la finanza pubblica sono stimati in 3.899 milioni di euro per il 2023 e in 869 milioni di euro per il 2024, ovvero, in termini di indebitamento netto, in 4.633 milioni di euro nel 2023 e in 135 milioni di euro nel 2024.