

CIRCOLARE 03/2023

25/01/2023



RELEVANT
BUSINESS MATTERS

Legge 29 dicembre 2022, n. 197

LEGGE DI BILANCIO 2023: PRINCIPALI NOVITA'

A CURA DI

LUIGI MELLONI
VALERIA FERRERO
MARCO CAMPIONE

INDICE

Introduzione.....	2
1. Assegnazione agevolata di beni ai soci, trasformazione in società semplice ed estromissione agevolata	3
2. Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e delle partecipazioni.....	4
3. Disposizioni in materia di cripto-attività.....	5
4. Modifiche al “regime forfetario”	6
5. Opzione per la flat tax sui redditi incrementali	6
6. Soggetti non residenti - Partecipazioni in società immobiliari.....	7
7. Disposizioni in materia di agevolazioni immobiliari e bonus edilizi	7
8. Altre disposizioni di interesse.....	8
Contatti.....	9

Introduzione

Con la presente circolare Vi segnaliamo alcune delle novità di carattere fiscale introdotte dalla Legge n. 197 del 29 dicembre 2022, (d’ora in poi anche la “Legge di Bilancio”)¹.

Molte delle disposizioni in commento prevedono la possibilità di applicare imposte sostitutive per la regolarizzazione di situazioni dubbie, per la rideterminazione di valori fiscali di beni posseduti o l’adozione di regimi fiscali particolari che richiedono necessariamente un’analisi delle singole situazioni e che vanno pertanto valutate caso per caso. Lo Studio è pertanto a disposizione per qualsiasi approfondimento e ulteriore chiarimento.

¹ L. 197/2022, pubblicata in Gazzetta Ufficiale – Serie generale n. 303 del 29-12-2022 ed entrata in vigore il 1.1.2023.

1. Assegnazione agevolata di beni ai soci, trasformazione in società semplice² ed estromissione agevolata³

La Legge di Bilancio, introduce alcune disposizioni finalizzate a consentire **l'assegnazione ai soci di beni non strumentali** all'attività dell'impresa ed alla **trasformazione** di società che di fatto non svolgono attività d'impresa.

Le principali caratteristiche della nuova normativa, sono le seguenti:

- **soggetti interessati:** Società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni (nonché per l'estromissione agevolata gli imprenditori individuali);
- **oggetto:** possono formare oggetto dell'assegnazione o cessione agevolata i beni immobili non utilizzati direttamente per l'attività d'impresa (ad esempio beni immobili locati a terzi) ed i beni mobili registrati (autovetture anche in questo caso non utilizzati come beni strumentali all'attività d'impresa) posseduti al 30 settembre 2022;
- **termine:** l'assegnazione o cessione deve essere attuata entro il 30 settembre 2023;
- **aliquota agevolata:** sulla differenza tra il costo fiscale dei beni assegnati ed il loro valore normale si applica un'imposta sostitutiva dell'8% (10,5% nel caso di società considerate "di comodo");
- **le riserve in sospensione d'imposta** annullate per effetto dell'assegnazione sono assoggettate ad un'imposta sostitutiva del 13%;
- **valore normale:** a richiesta è possibile, al fine di determinare l'importo su cui conteggiare l'imposta sostitutiva, determinare il valore normale dei beni immobili oggetto di assegnazione in misura pari al loro valore catastale;
- **condizioni:** è necessario che tutti i soci risultino tali alla data del 30 settembre 2022;
- **ulteriori agevolazioni:** le imposte proporzionali di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali sono dovute in misura fissa.

Le stesse disposizioni, si applicano alle società che hanno ad oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni (immobili e beni mobili registrati non strumentali) che si trasformano in società semplici.

Le stesse agevolazioni si applicano, altresì, all'imprenditore individuale che procede ad estromettere dall'impresa individuale i beni sopra individuati.

La norma in esame, risulta particolarmente interessante se si considera che in assenza di agevolazioni, l'assegnazione di un bene immobile posseduto da una società commerciale al socio sconterebbe l'ordinaria tassazione (ad esempio, 24% nel caso di SRL e SPA anziché l'imposta

² art. 1 commi 100-105 L. 197/2022.

³ art. 1 co. 106 L. 197/2022.

sostitutiva dell'8%) sulla differenza tra il costo fiscale del bene assegnato ed il suo valore normale ed inoltre, tale differenza dovrebbe essere determinata non con riferimento al "valore catastale", ma all'effettivo valore normale di mercato. Su questo ultimo elemento, si segnala che in alcuni casi i due valori possono divergere anche in misura significativa.

Si sottolinea inoltre, la possibilità di assoggettare ad imposta sostitutiva del 13% le riserve in sospensione d'imposta. Tale disposizione, appare particolarmente interessante per quelle società immobiliari che abbiano provveduto negli ultimi anni alla rivalutazione dei propri beni immobili non strumentali e che si trovino, pertanto, in bilancio delle riserve che in caso di distribuzione scontrerebbero le imposte in misura piena.

Si segnala infine, che l'assegnazione e la trasformazione potrebbero avere effetto anche sull'imposta sul valore aggiunto (IVA), che non è interessata da alcuna agevolazione o imposta sostitutiva, e che pertanto è necessario verificarne caso per caso l'eventuale impatto.

Lo Studio è a disposizione per valutare caso per caso le situazioni potenzialmente interessate dalla normativa in esame e valutarne i costi, la convenienza e le conseguenze operative.

2. Rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni e delle partecipazioni⁴

Anche per l'anno 2023, in forza della Legge di Bilancio recentemente approvata, viene prevista la possibilità di procedere **entro il 15 novembre 2023**, alla **rideterminazione del costo fiscale dei terreni e dei titoli (anche quotati)** posseduti, mediante il versamento⁵ di un'imposta sostitutiva **innalzata** (dal 14%) **al 16%**⁶. La base per il calcolo di tale imposta, sarà determinata dal valore del terreno (o titolo) come risultante dalla redazione di apposita perizia giurata di stima. A norma della Legge, potranno essere oggetto di rivalutazione le partecipazioni ed i terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2023.

Si segnala, che ai fini della determinazione delle eventuali plus/minusvalenze per i titoli, le quote o i diritti **negoziati nei mercati regolamentati**, in luogo del costo o valore di acquisto potrà essere assunto il valore normale⁷ con riferimento al mese di dicembre 2022. Qualora tale valore sia assoggettato alla predetta imposta sostitutiva del 16%⁸, in questo caso non è richiesta la perizia di stima.

⁴ Art. 1 commi 107-109 L. 197/2022.

⁵ Qualora si intenda optare per il versamento in un'unica rata, il termine di pagamento dell'imposta sostitutiva è fissato al 15/11/2023, in alternativa sarà possibile procedere al versamento mediante tre rate annuali (maggiorate dei relativi interessi) da effettuarsi con cadenza a partire dal predetto termine.

⁶ L'aliquota prevista per lo scorso anno era del 14%.

⁷ Determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a) del TUIR.

⁸ Art. 1 co. 107 L. 197/2022.

3. Disposizioni in materia di cripto-attività⁹

Sono state introdotte diverse importanti disposizioni aventi ad oggetto le “cripto-attività”.

Viene per prima cosa, fornita una definizione delle “cripto-attività”: “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”.

Viene, quindi, chiarito che le plusvalenze/minusvalenze ed antri proventi di qualsiasi tipo derivanti da rimborso/cessione/permuta o detenzione di cripto attività **sono soggetti a tassazione¹⁰ e viene confermato l’obbligo** di esporre nella dichiarazione dei redditi, e segnatamente **nel quadro RW**, le cripto-attività.

Considerato che tali attività risultano dal 2023 soggette a tassazione viene concessa la possibilità, per ciascuna cripto-attività posseduta alla data del 1° gennaio 2023, di assumere ai fini della determinazione delle future plusvalenze e delle minusvalenze il valore delle stesse a tale data (1.1.2023)¹¹ a condizione che tale valore sia assoggettato ad un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura del 14%.

Alla luce delle disposizioni e chiarimenti sopra indicati, viene data **la possibilità di regolarizzare** le posizioni di quei contribuenti¹² che pur detenendo cripto-attività non abbiano provveduto ad indicare le stesse nella dichiarazione dei redditi ovvero non abbiano correttamente esposto e tassato i redditi da esse derivanti. Viene quindi prevista una sanzione ridotta dello 0,5% per sanare le irregolarità riferite al quadro RW, ed una sanzione del 3,5% unitamente ad una sanzione dello 0,5% a titolo di interessi, per le irregolarità riguardanti i redditi non dichiarati.

La materia risulta tuttavia particolarmente innovativa, complessa ed articolata e si rinvia a prossimi interventi di approfondimento auspicando nel frattempo interventi chiarificatori da parte dell’Agenzia delle Entrate.

Il presente contributo è pertanto prevalentemente finalizzato a segnalare a tutti coloro detengano delle “cripto-attività” l’esigenza di un’attenta analisi della loro situazione patrimoniale e reddituale.

⁹ Art. 1 commi 126-147 L. 197/2022.

¹⁰ Rientrano nella categoria dei “Redditi Diversi” di cui all’articolo 67 del TUIR.

¹¹ Determinato ai sensi dell’art. 9 TUIR.

¹² Tali tipologie di contribuenti sono specificate dall’art. 4 co.1 della L. 167/1990.

4. Modifiche al “regime forfetario”¹³

La Legge di Bilancio, amplia la platea dei soggetti che potranno accedere al regime di tassazione agevolata previsto dalla legge 190/2014, **cd regime forfetario** per le persone fisiche che esercitano in forma individuale un’impresa o una attività di lavoro autonomo. In particolare, viene **innalzato**¹⁴, passando da euro 65.000 **ad euro 85.000 l’ammontare di ricavi o compensi** percepiti nell’anno, previsto come requisito tanto per l’accesso, quanto per la permanenza al regime di tassazione agevolata in oggetto. Occorrerà, dunque, verificare l’eventuale superamento del suddetto limite con riferimento ai ricavi o compensi percepiti nell’anno 2022.

Viene altresì disposto che il **regime** di cui sopra **cessa di avere applicazione**:

- **a partire dallo stesso anno in cui i ricavi o compensi percepiti siano superiori a 100.000 euro.** In tale caso, l’imposta sul valore aggiunto sarà dovuta con riguardo alle operazioni che hanno comportato il superamento del predetto limite;
- **a partire dall’anno successivo in cui i ricavi o compensi siano superiori ad 85.000**, ma inferiori a 100.000¹⁵.

Sono confermate le altre caratteristiche ed agevolazioni proprie del c.d. regime forfetario (Esenzione da ritenuta / esclusive da applicazione dell’imposta sul valore aggiunto / tassazione su base imponibile forfetariamente ridotta con aliquota agevolata del 5% (primi 5 anni) e 15% -successivamente-/ altre cause di esclusione dal regime agevolato / ...). Per ogni approfondimento si rinvia alla legge istitutiva del regime agevolato¹⁶ e si resta a disposizione.

5. Opzione per la *flat tax* sui redditi incrementali¹⁷

In materia di tassazione sul reddito delle persone fisiche, la Legge di Bilancio introduce un’interessante novità che consiste in una *cd flat tax*, ossia un’imposta piatta sostitutiva delle ordinarie aliquote di tassazione per scaglioni di reddito¹⁸. Per i **contribuenti persone fisiche esercenti attività d’impresa, arti o professioni**, diversi dai soggetti che aderiscono al regime forfetario è prevista infatti, la possibilità di applicare **per il solo anno 2023** e solo **sul reddito incrementale** rispetto al triennio precedente (sino ad un **massimo di euro 40.000**), un’imposta sostitutiva dell’imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali con **aliquota del 15%**.

¹³ Art. 1 co. 54 L. 197/2022.

¹⁴ Mediante la modifica dell’art. 1 co. 54 lettera a) della L. 190/2014.

¹⁵ Cfr. Art.1 commi 54 e 71 L. 190/2014.

¹⁶ Legge 190/2014.

¹⁷ Art. 1 co. 55 L. 197/2022.

¹⁸ Aliquote di cui all’articolo 11 del D.P.R. 917/86 (TUIR).

Per **reddito incrementale** si intende quella parte di reddito dell'anno 2023, in eccedenza rispetto al più alto conseguito nel triennio precedente (2020 / 2021 / 2022).

Il reddito incrementale agevolato (ovvero soggetto all'aliquota del 15%) è pari al "reddito incrementale" meno il 5% del reddito più elevato riferito al triennio 2020/2022 e non può in nessun caso essere superiore all'importo di euro 40.000.

La quota parte del reddito complessivo assoggettata alla predetta aliquota sostitutiva (reddito incrementale agevolato) rileverà ai fini del calcolo per la spettanza delle deduzioni e detrazioni riconosciute dalle vigenti norme¹⁹.

6. Soggetti non residenti - Partecipazioni in società immobiliari²⁰

La Legge di Bilancio, introduce un **nuovo regime di tassazione delle plusvalenze sulle partecipazioni in società immobiliari** (il cui valore è costituito principalmente da immobili situati nel territorio italiano) detenute da **soggetti non residenti**.

I soggetti non residenti, (privi di stabile organizzazione o sede fissa di affari) non sono, di norma, soggetti a tassazione (in Italia) con riferimento a redditi derivanti dalla cessione di partecipazioni anche se riferite a società residenti in Italia. La disposizione in commento impone d'ora in avanti, con riferimento alle partecipazioni in società immobiliari, un'attenta analisi delle disposizioni contenute nelle "Convenzioni internazionali in materia di imposte sui redditi" (ove presenti) al fine di evitare e/o mitigare casi di doppia imposizione.

7. Disposizioni in materia di agevolazioni immobiliari e bonus edilizi²¹

Nella Legge di Bilancio vi sono alcune modifiche e proroghe che riguardano le agevolazioni per le ristrutturazioni e gli altri interventi sugli immobili.

Come ormai sapete, la materia è molto complessa e variegata, e richiede approfondimenti e verifiche specifiche, in questa sede è utile ricordare che per il 2023:

- il c.d. Superbonus 110% scende, salvo alcune eccezioni, al 90%;
- il c.d. "Bonus Facciate" è terminato;
- il "Bonus mobili" è confermato con il limite di spesa di euro 8.000;
- la detrazione IRPEF del 50% per le c.d. ristrutturazioni sino a 96.000 euro di spesa è confermata;

¹⁹ Cfr. Art. 1 co. 56 L. 197/2022.

²⁰ Art. 1, co. 96, L. 197/2022.

²¹ Art. 1 commi 76, 277, 365 e 894 L. 197/2022.

- i c.d. Ecobonus e Sismabonus sono confermati anche per il 2023 (e sino al 31.12.2024);
- anche il c.d. "Bonus verde" per spese su giardini e terrazzi è confermato anche per il 2023 (e sino al 31.12.2024).

Con riferimento alle agevolazioni nel settore immobiliare si segnala la possibilità anche per il 2023 di detrarre, mediante ripartizione in dieci quote annuali costanti, dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche il 50% dell'importo corrisposto a titolo d'imposta sul valore aggiunto relativo all'acquisto di unità immobiliari a destinazione residenziale di classe energetica A o B²². Si ricorda che per poter accedere alla misura agevolativa in esame l'acquisto da parte del contribuente dovrà essere effettuato entro il 31 dicembre 2023²³.

8. Altre disposizioni di interesse

Si segnalano infine le seguenti disposizioni:

- la riduzione dell'imposta applicabile ai premi di produttività - **entro il limite di importo complessivo di 3.000 euro lordi** - a favore dei lavoratori dipendenti. Sui i premi di risultato erogati nell'anno 2023 dai datori di lavoro ai propri dipendenti è possibile applicare in luogo dell'ordinaria tassazione un'aliquota d'imposta ridotta del **5%** (in precedenza l'aliquota era del 10%²⁴);
- viene disposta la proroga anche per l'anno 2023 dell'esclusione dei redditi dominicali e agrari prodotti dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali dalla base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche;
- viene elevato il limite di ricavi che permette di adottare il regime di contabilità semplificato²⁵.
- Viene prevista una imposta sostitutiva (del 14%) per l'eventuale affrancamento dei redditi connessi alla partecipazione ad Organismi di Investimento Collettivo del Risparmio (OICR) ed a Polizze di assicurazione sulla vita.

²² Acquistate dalle imprese costruttrici ed anche dagli organismi di investimento collettivo del risparmio.

²³ art. 1 co. 76 L. 197/2022.

²⁴ Cfr. Articolo 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

²⁵ Art. 1 co. 276 L. 197/2022. Il limite di ricavi passa da 400.000 euro a 500.000 euro per le imprese aventi ad oggetto la prestazione di servizi e da 700.000 a 800.000 per le imprese aventi ad oggetto altre attività.

CONTATTI

LUIGI MELLONI

Partner

LUIGI.MELLONI@RLVT.IT

VALERIA FERRERO

Associate

VALERIA.FERRERO@RLVT.IT

MARCO CAMPIONE

Associate

MARCO.CAMPIONE@RLVT.IT



RELEVANT
BUSINESS MATTERS

RLVT - ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

VIA AMEDEO AVOGADRO, 12/A - 10121 TORINO - ITALIA T. +39 011 55 67 222 - INFO@RLVT.IT