

CIRCOLARE 04/2023

30/01/2023



RELEVANT
BUSINESS MATTERS

Legge 29 dicembre 2022, n. 197

LEGGE DI BILANCIO 2023: LE NOVITA' PER LE IMPRESE

A CURA DI

LUIGI MELLONI
STEFANO VENTURINI

Introduzione

Con la presente circolare continuiamo l'analisi delle principali novità introdotte dalla Legge n. 197 del 29 dicembre 2022, (d'ora in poi anche "Legge di Bilancio") con riferimento alle disposizioni di interesse per le imprese.

1. Acquisti da paesi black list

La Legge di Bilancio¹ reintroduce un regime speciale di **deducibilità** per le **spese** e gli **altri componenti negativi** derivanti da operazioni intercorse con **imprese e professionisti residenti o localizzati in paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali** (C.d. "Black list").

Tali componenti, a partire dal **1 gennaio 2023** (data di entrata in vigore della Legge), sono ammessi in deduzione dal reddito d'impresa se hanno avuto **concreta attuazione** e nei **limiti del loro valore normale**.

Attualmente paesi facenti parte della c.d. "Black List" sono i seguenti²:

- 1 - American Samoa;
- 2 - Bahamas;
- 3 - Fiji;
- 4 - Guam;
- 5 - Palau
- 6 - Panama
- 7 - Samoa
- 8 - Trinidad and Tobago
- 9 - Turks and Caicos Islands
- 10 - US Virgin Islands
- 11 - Vanuatu

Il suddetto limite del **valore normale**³ si applica a **tutti i rapporti** che generano componenti negativi, **indipendentemente dal fatto** che **le controparti** localizzate nei paesi Black list **siano o meno parte del medesimo gruppo** di imprese di cui fa parte l'impresa italiana.

¹ In particolare i commi 84-86 della L. 197/2022 modificano l'art. 110 del TUIR inserendo i nuovi commi da 9-bis a 9-quinquies.

² Elenco di cui alla lista aggiornata al 4 ottobre 2022. La lista è soggetta ad aggiornamento periodico ogni 6 mesi da parte del Consiglio dell'Unione Europea.

³ In estrema sintesi, ai sensi dell'art. 9 comma 3 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.

Qualora i componenti superino il loro valore normale, la **limitazione alla deduzione non opera** a condizione che l'impresa dimostri, **oltre alla concreta esecuzione**⁴ delle operazioni che li hanno generati, che gli stessi **rispondono ad un effettivo interesse economico**.

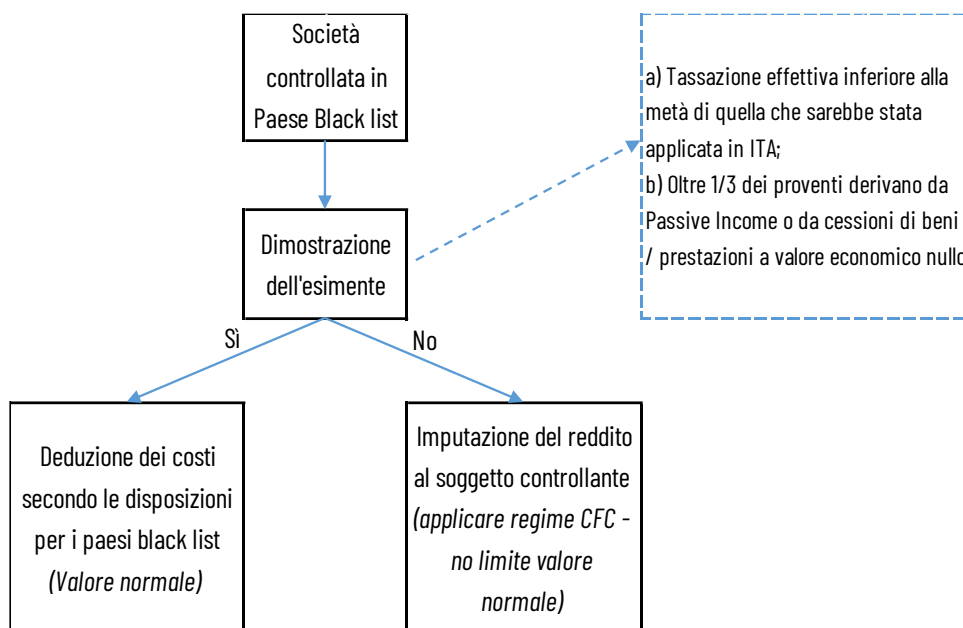
Il nuovo regime comporta dunque la necessità di individuare in modo analitico e separato tutti gli acquisti derivanti da operazioni con i soggetti "Black List" anche in forza della richiesta di **separata indicazione** degli stessi nella **dichiarazione dei redditi**⁵.

In ultimo si sottolinea come la disposizione in commento operi in subordine rispetto alla disciplina delle cd "CFC" (Società controllate estere residenti in paesi a fiscalità privilegiata) di cui all'art. 167 TUIR.

In altri termini, qualora vengano condotte operazioni che generano componenti negativi con imprese controllate dall'impresa residente e localizzate nei paesi Black List citati, nell'impossibilità di applicare alcuna esimente prevista dal 167 TUIR, il limite del valore normale non opera. Ciò, in ragione del fatto che, come previsto dal regime CFC, il reddito realizzato dall'impresa controllata nel paese a fiscalità privilegiata viene imputato direttamente in capo all'impresa controllante residente.

⁴ Tale prova può essere fornita attraverso i documenti doganali e/o la normale documentazione che normativa e prassi commerciale impongono (es.: contratti di fornitura, ordini di acquisto, corrispondenza commerciale, fatture, documentazione bancaria, ...).

⁵ La Legge di bilancio introduce delle sanzioni apposite in caso di mancata indicazione dei componenti negativi Black List in dichiarazione. In particolare la sanzione è pari al 10% dei componenti non indicati, con un minimo di 500 ed un massimo di 50.000 euro.



2. Imposta sostitutiva sulle riserve di utili delle società in Paesi a fiscalità privilegiata⁶

La Legge di Bilancio introduce, per i **sogetti esercenti attività di impresa** che detengono **partecipazioni in società localizzate in paesi a fiscalità privilegiata**, la possibilità di versare un'imposta sostitutiva del **9%** o del **30%** (a seconda che il partecipante sia soggetto IRES o IRPEF) sugli utili e sulle riserve di utili non ancora distribuiti al 1° gennaio 2023⁷.

Si sottolinea come i paesi a fiscalità privilegiata non coincidono con quelli della c.d. "Black list" (di cui al precedente punto) ma devono essere individuati sulla base dei regimi di tassazione in essi vigenti ivi previsti per le diverse tipologie di imprese.

L'imposta sostitutiva ha natura **opzionale** ed è finalizzata ad **anticipare la tassazione** di tali utili affinché essi **non vengano tassati** al momento della **percezione**. L'imposta sostitutiva infatti deve essere versata entro il termine per il versamento del saldo per il periodo di imposta in corso al 31.12.2022 (in generale, per i soggetti solari e per le persone fisiche, entro il prossimo 30 giugno).

La Legge di bilancio inoltre prevede delle **aliquote ulteriormente ridotte (6% per i soggetti IRES e 27% per i soggetti IRPEF)** qualora il rimpatrio degli utili **avvenga entro il termine per il versamento del saldo** relativo al periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2022 (il periodo 2023 per i soggetti solari e per i soggetti IRPEF). In altri termini, per i soggetti "solari", i dividendi devono essere

⁶ Art. 1 commi 87-95 L. 197/2022. Si tratta degli Stati o territori di cui all'articolo 47-bis del TUIR, diversi da quelli appartenenti all'Unione europea ovvero a quelli con cui l'Italia abbia stipulato un accordo che assicuri l'effettivo scambio di informazioni, dove sostanzialmente la tassazione risulti inferiore alla metà di quella prevista in Italia.

⁷ Risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta antecedente al 1° gennaio 2022 (Cfr. Art. 1 co. da 87 L. 197/2022).

distribuiti entro il 30.06.2024. In tal caso, la norma prevede che tali utili siano accantonati per un **periodo non inferiore a due esercizi in una specifica riserva di patrimonio netto**.

Si precisa che il versamento dell'imposta sostitutiva non può avvenire attraverso la compensazione prevista dall'art. 17 D.Lgs. 241/1997.

In linea generale, la disposizione permette di scontare **un'imposta fissa ridotta** in luogo **dell'aliquota IRES/IRPEF piena**, considerata l'integrale concorrenza del dividendo percepito da paesi a fiscalità privilegiata.

La convenienza dell'esercizio dell'opzione tuttavia deve essere **valutata caso per caso**, considerati i numerosi interventi legislativi susseguitisi nel corso degli ultimi anni in materia di dividendi percepiti da partecipazioni in paesi a fiscalità privilegiata. In tal senso, la Legge di bilancio peraltro prevede la possibilità di **scegliere le singole partecipazioni** in relazione alle quali effettuare **l'affrancamento**.

Giova in ultimo sottolineare che la norma in commento può risultare conveniente in caso di **successive cessioni** della partecipazione detenuta nel paese a fiscalità privilegiata oltre che al semplice rimpatrio degli utili. Infatti, il costo fiscale della partecipazione è **incrementato per un importo pari alle riserve/agli utili affrancate**⁸. Pertanto, le eventuali plusvalenze realizzate successivamente all'affrancamento risulteranno inferiori per un importo pari all'ammontare delle riserve affrancate⁹ (ma sempre nel limite del corrispettivo)¹⁰.

3. Credito di imposta beni materiali 4.0 - Proroga termine di consegna

Con riferimento agli acquisti di beni materiali c.d. **"Impresa 4.0"**¹¹ **prenotati entro il 31.12.2022**, la Legge di Bilancio **proroga al 30 settembre 2023**, rispetto all'ordinaria scadenza del 30 giugno 2023, **il termine per la consegna dei predetti beni**.

Si ricorda che la prenotazione al 31.12.2022 dei beni 4.0 doveva avvenire attraverso (i) l'accettazione dell'ordine da parte del fornitore e (ii) il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisto del bene.

Per quanto riguarda invece i crediti relativi ad investimenti in beni "ordinari" materiali ed immateriali, nonché per i beni immateriali "4.0", eventualmente prenotati entro il 31.12.2022, rimane fermo il termine ultimo di effettuazione al 30 giugno 2023.

⁸ Naturalmente, in modo speculare, il costo fiscale è ridotto per le distribuzioni degli utili. La Legge di bilancio ha previsto la presunzione di preventiva distribuzione delle riserve affrancate.

⁹ Appare opportuno ricordare che le partecipazioni detenute in paesi a fiscalità privilegiata, generalmente, non possono beneficiare del regime di Participation Exemption previsto dall'art. 87 del TUIR. Pertanto, le plusvalenze generate in sede di cessione di tali partecipazioni concorrono integralmente al reddito imponibile del periodo.

¹⁰ Per espressa previsione di legge infatti l'opzione esercitata non può dar luogo a minusvalenze deducibili.

¹¹ Beni di cui all'allegato A della L. 232/2016.

Si ricorda che per gli investimenti in beni materiali e immateriali ordinari effettuati a partire dal 1 gennaio 2023 non sono più previsti crediti di imposta.

Non si segnalano ulteriori variazioni rispetto a quanto previsto in precedenza in merito ai crediti di imposta per gli investimenti in beni strumentali.

Per comodità, si riportano di seguito delle tabelle che riassumono le agevolazioni in vigore per il 2023.

Tipologia di beni strumentali	Credito imposta per Beni 2022 (Consegna entro il 30.06.2023)	Credito imposta per Beni 2023
Materiali Ordinari	6% Invest. fino a 2 mln €	Non Rinnovato
Immateriali Ordinari	6% Invest. fino a 1 mln €	Non Rinnovato
Periodo di Fruizione	3 quote annuali di pari importo a partire dall'anno di entrata in funzione	Non Rinnovato

Tipologia di beni strumentali	Credito imposta per Beni 2022 (Consegna entro il 30.09.2023 con prenotazione entro il 31.12.2022)	Credito imposta per Beni 2023 (Consegna entro il 30.06.2024 con prenotazione entro il 31.12.2023)
Materiali 4.0 (All. A L. 232/2016)	- 40% invest. fino a 2,5 mln; - 20% invest. tra 2,5 e 10 mln €; - 10% invest. tra 10 e 20 mln €	- 20% invest. fino a 2,5 mln; - 10% invest. tra 2,5 e 10 mln €; - 5% invest. tra 10 e 20 mln € - 5% invest inclusi nel PNRR diretti alla realizzazione di obiettivi alla transizione ecologica
Periodo di Fruizione	3 quote annuali di pari importo a partire dall'anno di interconnessione	3 quote annuali di pari importo a partire dall'anno di interconnessione

Tipologia di beni strumentali	Credito imposta per Beni 2022 (Consegna entro il 30.06.2023 con prenotazione entro il 31.12.2022)	Credito imposta per Beni 2023 (Consegna entro il 30.06.2024 con prenotazione entro il 31.12.2023)
Immateriali 4.0 (All. B L. 232/2016)	- 50% invest. fino a 1 mln €	- 20% investimenti fino a 1 mln €
Periodo di Fruizione	3 quote annuali di pari importo a partire dall'anno di interconnessione	3 quote annuali di pari importo a partire dall'anno di interconnessione

4. Riversamento del Credito di Imposta Ricerca e Sviluppo 2015-2019

Il Legislatore, in considerazione delle numerose incertezze applicative manifestate dagli operatori e per evitare l'instaurarsi di numerosi contenziosi, ha previsto¹² la possibilità di riversare senza sanzioni e interessi il credito di imposta per investimenti in attività di **ricerca e sviluppo** di cui al D.L. **145/2013** che dovesse risultare indebito.

La Legge di Bilancio ha **prorogato** al prossimo 30 novembre il termine per inviare l'istanza telematica¹³ di adesione alla **procedura di riversamento del credito ricerca e sviluppo indebitamente utilizzato in compensazione**.

Si ricorda che la procedura di riversamento è percorribile per sanare gli utilizzi indebiti dovuti a:

- Reale svolgimento di attività che in tutto o in parte **non sono qualificabili** come **ricerca & sviluppo** (Secondo il Manuale di Frascati);
- Errori nella determinazione del credito in caso di **appalto delle attività di R&D**;
- Errori nella **quantificazione** o **nell'individuazione di spese** in relazione ai criteri di **pertinenza e congruità**;
- Errori nel calcolo della **media storica** 2012-2014.

Per quanto concerne i termini di versamento¹⁴, rimane possibile:

- a) Effettuare il versamento in un'unica soluzione entro il 16.12.2023;
- b) Effettuare il versamento in tre rate annuali di pari importo, la prima in scadenza il 16.12.2023, la seconda il 16.12.2024 e la terza il 16.12.2025. In questo caso le ultime due rate saranno maggiorate degli interessi al saggio legale.

¹² Cfr. D.L. 146/2021, art. 5.

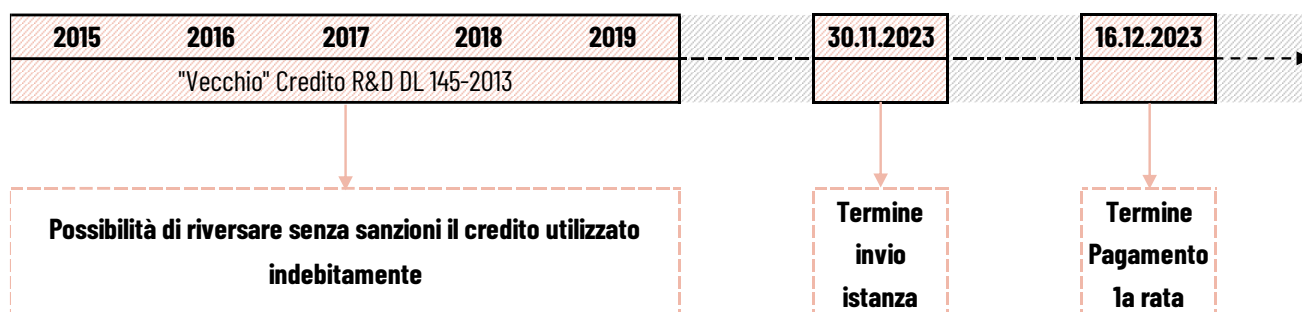
¹³ Si veda il provv. AdE 01.06.2022 n. 188987 che ha disciplinato le modalità e i termini per aderire alla procedura di riversamento.

¹⁴ Non è ammesso il versamento tramite compensazione ex art. 17 D.Lgs. 241/1997.

Ulteriore elemento di interesse di questa normativa è la copertura dal reato di indebita compensazione disciplinato dall'art. 10-quater del D.Lgs. 74/2000 al perfezionamento della procedura di riversamento.

In sostanza, il perfezionarsi della procedura di riversamento è equiparato ad una causa di non punibilità del reato previsto nelle disposizioni penali-tributarie.

Lo schema di seguito riportato sintetizza le principali scadenze previste dalla normativa sul riversamento del credito R&D.



5. Certificazione delle attività rilevanti al fine del Credito R&D

Sempre con riferimento alla disciplina dei crediti di imposta ricerca e sviluppo succedutisi negli anni (ovvero al già citato credito R&D previsto dal **DL 145/2013** ed al "nuovo" Credito R&D e Innovazione introdotto dalla **L. 160/2019**), si segnala che la Legge di Bilancio ha **esteso la possibilità di richiedere la certificazione delle attività svolte** da parte di un **soggetto terzo indipendente** anche in caso di verifiche da parte dell'Amministrazione finanziaria purché **non sia già stato emesso un Processo Verbale di Constatazione** avente ad oggetto il medesimo credito.

Attraverso la certificazione, che sarà redatta da esperti iscritti presso il Ministero dello Imprese e del Made in Italy (MiMIT, già MiSE), le imprese possono ottenere un **parere opponibile all'Amministrazione finanziaria** circa la **qualificazione delle attività** che danno diritto all'agevolazione¹⁵.

Si ricorda che la certificazione non sostituisce gli adempimenti previsti normativamente in capo ai beneficiari del credito, come, ad esempio, la relazione tecnica asseverata, la richiesta dell'attestazione da parte dei revisori, ecc....

¹⁵ La certificazione non produce effetti, naturalmente, nel momento in cui, a causa di una non corretta rappresentazione, venga rilasciata per un'attività differente da quella concretamente svolta.

2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	2023...
"Vecchio" Credito R&D DL 145-2013					"Nuovo" Credito R&D&Innovaz. L. 160/2019			

Possibilità di richiedere la certificazione delle attività svolte ai fini del Credito di Imposta

6. Credito R&D L. 160/2019 - Aliquote vigenti e attività svolte nel Mezzogiorno

Per il 2023 non si segnalano particolari novità ad eccezione di quanto già disposto da normative precedenti.

Il Credito R&D subisce pertanto nel 2023, salvo il caso di attività svolte nel Mezzogiorno, un decremento come riportato nella tabella che segue:

Credito di Imposta per attività	2021 e 2022	2023 **	2024	2025	2026-2031
Ricerca e Sviluppo	20% Max 4 mln	10% Max 5 mln	10% Max 5 mln	10% Max 5 mln	10% Max 5 mln
Innovazione Tecnologica	10% Max 2 mln	10% Max 2 mln	5% Max 2 mln	5% Max 2 mln	N.A.
Design e ideazione estetica	10% Max 2 mln	10% Max 2 mln	5% Max 2 mln	5% Max 2 mln	N.A.
Innovazione 4.0 e Green	15% Max 2 mln	10% Max 4 mln	5% Max 4 mln	5% Max 4 mln	N.A.
** R&D svolta nel mezzogiorno	25% - 35% - 45%	25% - 35% - 45%	N.A.	N.A.	N.A.

La Legge di bilancio dispone la proroga delle maggiorazioni per le attività di ricerca e sviluppo condotte in strutture produttive ubicate nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia¹⁶.

Anche per il 2023 dunque si applicano, ai fini del credito R&D ex L. 160/2019, le aliquote di calcolo maggiorate¹⁷ previste dall'art. 244 DL 34/2020, ovvero:

- Il 25% per le grandi imprese;
- Il 35% per le medie imprese;

¹⁶ Nonché nelle Regioni Lazio, Marche e Umbria colpite dagli eventi sismici del 24 agosto, del 26 e del 30 ottobre 2016 e del 18 gennaio 2017.

¹⁷ La maggiorazione dell'aliquota del credito d'imposta prevista dal comma 1 si applica nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014.

- Il 45% per le piccole imprese.

Si ricorda che la maggiorazione opera unicamente per le attività di ricerca e sviluppo come definite dall'art. 1, comma 200 della citata L. 160/2019, cioè a quelle attività rispondenti ai requisiti previsti nel Manuale di Frascati.

7. Credito per investimenti nel Mezzogiorno - cd. "Bonus Sud"

Tra le novità di interesse per il Mezzogiorno, vi è anche la **proroga** del Credito di imposta per le imprese che acquistano beni strumentali nuovi destinati a nuove strutture produttive (ovvero al potenziamento di strutture produttive esistenti) ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Sardegna, Molise e Abruzzo (cd. "**Bonus Sud**").

La misura, originariamente introdotta dalla L. 208/2015, **trova dunque applicazione anche per il periodo 2023** per gli investimenti costituiti da impianti, macchinari ed attrezzature destinati alle predette strutture produttive.

Il credito d'imposta è attribuito nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020, come modificata dalla decisione C (2016) 5938 final del 23.9.2016 e, in particolare:

- per le Regioni Calabria, Puglia, Campania, Sicilia, Basilicata, Sardegna, l'intensità massima dell'aiuto è pari al 45% per le piccole imprese, al 35% per le medie imprese, al 25% per le grandi imprese;
- per le Regioni Abruzzo e Molise, l'intensità massima dell'aiuto a finalità regionale è pari al 30% per le piccole imprese, al 20% per le medie imprese, al 10% per le grandi imprese.

Si ricorda che la quota di costo complessivo dei beni agevolabili deve essere al massimo pari, per ciascun progetto di investimento, a:

- 3 milioni di euro, per le piccole imprese;
- 10 milioni di euro, per le medie imprese;
- 15 milioni di euro, per le grandi imprese.

8. Correzione degli errori contabili

Il D.L. **73/2022 aveva semplificato**, con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022, le **modalità** attraverso le quali i soggetti che adottano il principio di derivazione rafforzata possono procedere alla correzione degli errori contabili¹⁸.

¹⁸ Si tratta dei soggetti che redigono il bilancio in forma ordinaria e/o abbreviata con l'esclusione delle c.d. Micro Imprese

Per i predetti soggetti è prevista la **rilevanza fiscale dei componenti di reddito** nel **periodo della loro imputazione in bilancio** (a Stato patrimoniale o a Conto economico a seconda della materialità o meno dell'errore), ovvero gli errori contabili possono essere sanati semplicemente mediante l'imputazione nel bilancio delle corrispondenti sopravvenienze attive e/o passive senza necessità di operare variazioni fiscali in aumento o diminuzione né di provvedere alla presentazione di dichiarazioni "integrative".

La Legge di Bilancio interviene sulla predetta disciplina **limitandone l'ambito soggettivo** di applicazione ai soggetti diversi dalle Micro Imprese che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio alla **revisione legale dei conti**.

Rimane ferma l'irrilevanza fiscale per i componenti negativi per i quali è scaduto il termine di presentazione della dichiarazione integrativa e le modalità di rettifica per tutti gli errori diversi da quelli "contabili".

CONTATTI



LUIGI MELLONI

LUIGI.MELLONI@RLVT.IT



STEFANO VENTURINI

STEFANO.VENTURINI@RLVT.IT



RLVT - ASSOCIAZIONE PROFESSIONALE

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