



Milano, 17 gennaio 2023

CIRCOLARE N° 2/2023

Oggetto: Principali novità fiscali 2023: Legge 29 dicembre 2022, numero 197.

Premessa

È stata pubblicata, sulla Gazzetta Ufficiale 29.12.2022 n. 303 S.O. 43, la L. 29.12.2022 n. 197 (c.d. "legge di bilancio 2023").

Nella presente circolare informativa riepiloghiamo le principali misure in materia fiscale e di agevolazioni, introdotte dalla Legge di Bilancio per il 2023 (L. n. 197/2022), in vigore dal 1.1.2023.

Sono rinviate a successivi contributi informativi la sintesi delle novità relative alle definizioni fiscali e alle cryptoattività.

1. Modifiche al regime forfetario

A partire dall'1.1.2023, è incrementato da 65.000 a 85.000 euro il limite di ricavi e compensi per l'accesso e la permanenza nel regime forfetario.

La soglia si calcola sulla base dei ricavi o dei compensi relativi all'anno precedente (2022) computati con le modalità previste dal regime adottato (cassa o competenza). A partire dal 2023, quindi, la verifica del limite è effettuata:

- tenendo conto del nuovo valore di 85.000 euro, da verificare con riferimento al 2022;
- computando i ricavi e i compensi secondo il criterio di cassa, con la sola eccezione degli imprenditori in regime di contabilità ordinaria nel 2022, i quali seguono il principio di competenza.

Così il professionista che ha percepito entro il 31.12.2022 compensi per un ammontare complessivo di 75.000 euro può applicare il regime forfetario nel 2023 poiché i compensi, anche se superiori al limite di 65.000 euro, sono inferiori alla nuova soglia in vigore dal 2023.

In deroga alla regola generale secondo cui la fuoriuscita dal regime si verifica dall'anno successivo a quello in cui sono persi i requisiti d'accesso e permanenza o si è verificata una causa di esclusione, viene prevista l'esclusione immediata dal regime forfetario se, in corso d'anno, i ricavi o i compensi superano la soglia di 100.000,00 euro.

Conseguentemente sarà dovuta l'imposta sul valore aggiunto a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del già menzionato limite.

I contribuenti che, invece, superano la soglia di 85.000 euro, restando al di sotto dei 100.000, usciranno dal regime forfetario a partire dall'anno successivo come già previsto dalla legislazione vigente.

Ai fini delle imposte dirette, per il periodo d'imposta in cui i ricavi o i compensi superano il già menzionato limite, il reddito è determinato con le modalità ordinarie, con applicazione di IRPEF e relative addizionali.

Rimangono in essere le cause di esclusione e i requisiti già in essere.

2. Introduzione della Flat tax incrementale

Viene istituita un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, nella misura del 15%, da applicare sulla quota di reddito d'impresa o di lavoro autonomo maturato nel 2023 in eccedenza rispetto al più elevato tra quelli del triennio precedente.

L'imposta sostitutiva è operativa limitatamente all'anno 2023, nell'ambito del modello REDDITI PF 2024.

La misura interessa i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni (lavoratori autonomi), a condizione che non sia stato applicato il regime forfetario, di cui alla L. 190/2014.

L'applicazione della tassazione agevolata presuppone il conseguimento per il periodo d'imposta 2023 di un reddito, d'impresa o di lavoro autonomo, più elevato rispetto ai medesimi redditi dichiarati nel triennio precedente.

L'imposta sostitutiva agevolata si calcolerà applicando l'aliquota del 15% 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. Si applica una franchigia del 5% sull'importo più elevato dichiarato nel triennio di riferimento.

L'applicazione dell'imposta sostitutiva sul reddito incrementale 2023 è irrilevante sotto il profilo degli acconti d'imposta (IRPEF e addizionali) per il periodo d'imposta 2024. Gli acconti per il periodo d'imposta 2024, calcolati secondo il metodo storico, dovranno comunque essere pari all'imposta che si sarebbe determinata con le disposizioni ordinarie.

La quota di reddito assoggettata ad imposta sostitutiva rileva ai fini della definizione del requisito reddituale per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria.

3. Aumento dei limiti di ricavi per la contabilità semplificata

Dal 1.1.2023 il regime della contabilità semplificata è adottato "naturalmente" qualora i ricavi percepiti (o conseguiti) in un anno intero non siano superiori a:

- 500.000 euro (prima 400.000 euro), per le imprese aventi per oggetto prestazioni di servizi;
- 800.000 euro (prima 700.000 euro), per le imprese aventi per oggetto altre attività.

Tenuto anche conto dei chiarimenti a suo tempo forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 24.8.2001 n. 80 con riferimento ad un precedente adeguamento delle soglie, ne consegue che, per individuare il regime contabile "naturale" per l'anno 2023, le imprese devono verificare se, nel precedente anno 2022, è stato o meno superato il limite di 500.000 o 800.000 euro di ricavi. Soltanto se in tale anno hanno percepito (o conseguito) ricavi di ammontare non superiore a tali nuove soglie possono beneficiare del regime contabile semplificato.

4. Bonus mobili - Aumento del limite massimo di spesa

Viene aumentato da 5.000 a 8.000 euro il limite di spesa detraibile del c.d. "bonus mobili" nella misura del 50%, di cui all'art. 16 co. 2 del DL 63/2013, per le spese sostenute nell'anno 2023. Il limite rimane a 5.000 euro per le spese sostenute nel 2024.

Si ricorda che possono usufruire dell'agevolazione in commento per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici di classe non inferiore alla classe A per i forni, alla classe E per le lavatrici, le lavasciugatrici e le lavastoviglie, alla classe F per i frigoriferi e i congelatori. Rientrano nella soglia di importo massimo anche le spese di trasporto e montaggio.

L'agevolazione spetta per gli acquisti effettuati entro il 31 dicembre 2024 e può essere richiesta solo da chi realizza un intervento di ristrutturazione edilizia iniziato a partire dal 1° gennaio dell'anno precedente a quello dell'acquisto dei beni.

La data di avvio potrà essere provata dalle eventuali abilitazioni amministrative o comunicazioni richieste dalle norme edilizie, dalla comunicazione preventiva all'Asl (indicante la data di inizio dei lavori), se obbligatoria, oppure, per lavori per i quali non siano necessarie comunicazioni o titoli abitativi (in edilizia libera), da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà (articolo 47 del Dpr 445/2000), come prescritto dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate del 2 novembre 2011.

Il contribuente che esegue lavori di ristrutturazione su più unità immobiliari avrà diritto al beneficio più volte. L'importo massimo di spesa va, infatti, riferito a ciascuna unità abitativa oggetto di ristrutturazione.

5. Rivalutazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni quotate e non quotate

È prorogata la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate ex art. 5 della L. 448/2001, estendendo il suo ambito di applicazione anche alle partecipazioni negoziate in mercati regolamentati e in sistemi multilaterali di negoziazione.

Viene prorogata anche la rivalutazione dei terreni (agricoli e edificabili) ex art. 7 della L. 448/2001. Per il 2023, quindi, sarà consentito a:

- persone fisiche,

- società semplici,
- enti non commerciali e
- soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia

di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni **posseduti alla data dell'1.1.2023**, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ex art. 67 co. 1 lett. a) - c-bis) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

Per la rideterminazione del valore delle partecipazioni non quotate e dei terreni, occorrerà che entro il 15.11.2023:

- un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;
- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

L'imposta sostitutiva deve essere calcolata sull'intero valore della perizia, come ribadito anche nella circolare 1/E/2021 dell'Agenzia delle Entrate.

Invece, per la rideterminazione del costo dei titoli, delle quote o dei diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione posseduti all'1.1.2023, il nuovo co. 1-bis dell'art. 5 della L. 448/2001 prevede la possibilità di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, **il valore normale determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2022** ex art. 9 co. 4 lett. a) del TUIR.

La rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni (quotate e non quotate) e dei terreni per l'anno 2023 prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva con **aliquota unica del 16%**.

Si conferma la possibilità di eseguire il versamento dell'imposta in tre rate annuali di pari importo. In questo caso, entro il 15.11.2023 deve essere versata solo la prima rata per perfezionare l'opzione. Le rate devono essere di pari importo e quelle successive alla prima:

- scadranno, rispettivamente, il 15.11.2024 e il 15.11.2025;
- dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, dal 15.11.2023.

6. Assegnazione e cessione di beni ai soci e trasformazione in società semplice

Sono stati riaperti i termini per l'effettuazione delle seguenti operazioni:

- assegnazione e cessione agevolata ai soci di beni immobili (con l'eccezione di quelli strumentali per destinazione) e di beni mobili registrati non strumentali;
- trasformazione in società semplice di società commerciali, di persone o di capitali, che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

La disciplina agevolativa è modellata sulla scorta di quella prevista dall'art. 1 co. 115 - 120 della L. 208/2015, oggetto di commento da parte dell'Agenzia delle Entrate con le circ. 1.6.2016 n. 26 e 16.9.2016 n. 37.

I benefici fiscali previsti dall'art. 1 co. 100 - 105 della L. 197/2022 competono per le operazioni poste in essere entro il 30.9.2023.

I benefici fiscali si sostanziano:

- nell'imposizione sostitutiva dell'8% (10,5% per le società che risultano di comodo per almeno 2 anni nel triennio 2020-2022) sulle plusvalenze realizzate sui beni assegnati ai soci, o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa a seguito della trasformazione;
- nell'imposizione sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito delle operazioni agevolate.

I beni agevolabili sono, quindi:

- i beni immobili (terreni e fabbricati), eccetto quelli strumentali per destinazione, “non utilizzati come beni strumentali nell’attività propria dell’impresa”; possono quindi essere assegnati gli immobili patrimoniali (articolo 90, Tuir), gli immobili “merce” e anche gli immobili strumentali per natura (iscritti nelle categorie catastali B, C, D, E e A/10) purché non utilizzati direttamente per l’esercizio dell’attività d’impresa;
- i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali per l’esercizio dell’attività.

Non rientrano invece tra i beni agevolabili:

- i diritti reali parziali relativi ai beni (ad esempio, usufrutto e nuda proprietà), fatto salvo il caso in cui la società usufruttuaria voglia assegnare o cedere il proprio diritto al socio nudo proprietario;
- i terreni utilizzati in proprio da una società agricola per la coltivazione o l'allevamento;
- le quote di partecipazione in altre società.

Come nelle precedenti versioni dell'agevolazione, per la determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze è possibile assumere, in luogo del valore normale degli immobili, il loro valore catastale computato con i moltiplicatori valevoli ai fini dell'imposta di registro.

Gli eventuali redditi in natura che emergono a seguito dell'assegnazione, inoltre, sono computati al netto delle somme assoggettate ad imposta sostitutiva.

In tema di imposte indirette, infine, è prevista la riduzione alla metà delle aliquote dell'imposta di registro proporzionale, ove dovuta, e l'imposizione ipotecaria e catastale in misura fissa.

Non è invece prevista alcuna agevolazione ai fini Iva, per evitare che si pongano problemi di incompatibilità con le Direttive UE in materia. L'Iva, se dovuta, andrà quindi assolta nei modi “ordinari” o con applicazione del reverse charge nei casi previsti.

La base imponibile è costituita, in caso di assegnazione, dal valore normale del bene mentre in caso di cessione dal corrispettivo pattuito. Laddove l'immobile oggetto di assegnazione agevolata sia stato acquisito dalla società senza detrazione dell'Iva (perché l'acquisto è avvenuto presso un privato, ovvero prima dell'introduzione dell'Iva ante 1973, ovvero ancora senza detrazione totale

dell'imposta ai sensi degli articoli 19 e ss., D.P.R. 633/1972), l'assegnazione è considerata un'operazione fuori campo Iva.

Le società interessate sono tenute a versare le imposte sostitutive dovute:

- per il 60% entro il 30.9.2023;
- per il rimanente 40% entro il 30.11.2023.

7. Estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale

Sono stati riaperti i termini per l'estromissione agevolata dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, con le agevolazioni previste dall'art. 1 co. 121 della L. 28.12.2015 n. 208.

Possono beneficiare delle agevolazioni gli imprenditori che risultano in attività:

- sia alla data del 31.10.2022 (data alla quale gli immobili strumentali devono risultare posseduti dall'imprenditore);
- sia alla data dell'1.1.2023 (data alla quale sono riferiti gli effetti dell'estromissione).

L'estromissione agevolata riguarda gli immobili strumentali per natura e gli immobili strumentali per destinazione. Gli immobili oggetto dell'agevolazione:

- devono essere posseduti al 31.10.2022 e a tale data presentare il requisito della strumentalità;
- devono risultare posseduti anche alla data dell'1.1.2023.

L'opzione per l'estromissione, che si attua mediante comportamento concludente, deve avvenire entro il 31.5.2023.

I benefici fiscali si sostanziano nell'imposizione sostitutiva dell'8% sulle plusvalenze realizzate sui beni destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

Come per l'agevolazione "parallela" per le assegnazioni ai soci, per la determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva è possibile assumere, in luogo del valore normale degli immobili, il loro valore catastale computato con i moltiplicatori valevoli ai fini dell'imposta di registro.

Le società interessate sono tenute a versare le imposte sostitutive dovute:

- per il 60% entro il 30.11.2023;
- per il rimanente 40% entro il 30.6.2024.

8. Affrancamento degli utili delle partecipate a regime privilegiato

Viene introdotta un'imposizione sostitutiva sugli utili e sulle riserve di utili delle partecipate a regime fiscale privilegiato, i quali di regola concorrono integralmente alla formazione del reddito

del percipiente italiano una volta distribuiti. Il regime, di natura opzionale, è finalizzato ad anticipare la tassazione di tali utili di modo che gli stessi, una volta distribuiti, non siano più assoggettati a tassazione.

Possono beneficiare del regime sostitutivo sia i soggetti IRES, sia i soggetti IRPEF (questi ultimi, tuttavia, a condizione che le partecipazioni siano detenute in regime di impresa).

Gli utili e le riserve di utili che possono essere affrancati sono quelli non ancora distribuiti all'1.1.2023 che risultano dal bilancio dei soggetti esteri direttamente o indirettamente partecipati relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta antecedente a quello in corso all'1.1.2022 (bilancio 2021, approvato nel corso del 2022, per i soggetti "solari").

Il versamento dell'imposta sostitutiva deve essere effettuato in un'unica soluzione, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 (in termini generali il 30.6.2023). Non è consentita la compensazione nel modello F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

Le aliquote previste per l'affrancamento sono pari:

- al 9%, per i soggetti IRES;
- al 30%, per i soggetti IRPEF.

Ove, però, il rimpatrio degli utili avvenga entro il termine di scadenza del versamento del saldo delle imposte dovute per il 2023 (in termini generali il 30.6.2024), tali aliquote sono ridotte di tre punti percentuali e, quindi, sono pari rispettivamente al 6% e al 27%.

L'opzione può essere esercitata:

- distintamente per ciascuna partecipata estera, nonché
- con riguardo a tutti o a parte dei relativi utili e riserve di utile.

L'opzione si perfeziona con l'indicazione degli utili affrancati nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022. Per i soggetti "solari" si tratta della dichiarazione REDDITI 2023, il cui termine di presentazione scade il 30.11.2023.

Il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione nell'entità estera detenuta:

- è incrementato dell'importo delle somme assoggettate alle imposte sostitutive;
- è ridotto degli utili distribuiti.

In tal modo, se il socio residente anziché rimpatriare gli utili decide di cedere la partecipazione, la plusvalenza realizzata è determinata assumendo quale costo quello maggiorato delle somme assoggettate ad imposizione sostitutiva.

Per espressa disposizione di legge, però, l'affrancamento non può dare luogo a minusvalenze deducibili.

9. Superbonus - Aliquota del 110% per le spese 2023

Sono introdotte modifiche alla disciplina del c.d. superbonus contenuta nell'art. 119 del DL 34/2020, da ultimo modificata dall'art. 9 del DL 18.11.2022 n. 176 (decreto c.d. "Aiuti-quater").

Per gli interventi effettuati dai condomini e dalle persone fisiche su parti comuni di edifici interamente posseduti fino a 4 unità, ma anche dalle persone fisiche per gli interventi sulle singole unità immobiliari all'interno dello stesso condominio o dello stesso edificio e per gli interventi effettuati da ONLUS, ODV e APS iscritte negli appositi registri, il superbonus spetta anche per le spese sostenute entro il 31.12.2025, nella misura del:

- 110% per le spese sostenute entro il 31.12.2022;
- 90% per le spese sostenute nell'anno 2023;
- 70% per quelle sostenute nell'anno 2024;
- 65% per quelle sostenute nell'anno 2025.

Norma transitoria - Aliquota al 110% per le spese 2023

La riduzione dell'aliquota dal 110% al 90% con riguardo alle spese sostenute nell'anno 2023 per gli interventi effettuati dai suddetti soggetti non si applica:

- agli interventi diversi da quelli effettuati dai condomini per i quali, alla data del 25.11.2022, risulta effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi dell'art. 119 co. 13-ter del DL 34/2020 (c.d. "CILAS");
- 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 DL 176/2022 (stabilita al 19.11.2022) e a condizione che per tali interventi, alla data del 31.12.2022, risulti effettuata la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) ai sensi dell'art. 119 co. 13-ter del DL 34/2020;
 - la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulta adottata in una data compresa tra il 19.11.2022 e quella del 24.11.2022 e a condizione che per tali interventi, alla data del 25.11.2022, la comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA) risulti effettuata ai sensi dell'art. 119 co. 13-ter del DL 34/2020;
- agli interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici per i quali alla data del 31.12.2022 risulta presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

10. Credito d'imposta per investimenti in beni materiali "4.0" - Proroga del termine "lungo" 2023

Modificando l'art. 1 co. 1057 della L. 30.12.2020 n. 178, viene prorogato dal 30.6.2023 al 30.9.2023 il termine "lungo" per effettuare gli investimenti in beni materiali "4.0" con "prenotazione" entro il 31.12.2022.

Per tali beni quindi il credito d'imposta è riconosciuto:

- nella misura del 40% del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;

- nella misura del 20% del costo per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- nella misura del 10% 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.

11. Proroga delle misure in favore dell'acquisto della casa di abitazione per gli under 36

La norma proroga alcune misure in favore dell'acquisto della casa di abitazione da parte di soggetti under 36.

A tal fine viene stabilito il rifinanziamento del Fondo di garanzia per la prima casa per l'anno 2023.

12. Rinegoziazione dei contratti di mutuo ipotecario

La norma riapre fino al 31.12.2023 i termini di operatività della disciplina, prevista dall'art. 8 co. 6 lett. a) del DL 13.5.2011 n. 70, che consente la rinegoziazione dei mutui ipotecari a tasso variabile al fine di ottenere l'applicazione di un tasso fisso.

La possibilità di rinegoziare il mutuo opera fino al 31.12.2023 per i mutuatari che:

- presentino un'attestazione dell'ISEE non superiore a 35.000 euro;
- non abbiano avuto ritardi nel pagamento delle rate del mutuo, salvo diverso accordo tra le parti.

La misura si applica ai contratti di mutuo:

- di tipo ipotecario;
- aventi tasso e rata variabile per tutta la durata del contratto;
- stipulati (o oggetto di accollo anche a seguito di frazionamento) prima dell'1.1.2023;
- di importo originario non superiore a 200.000 euro;
- finalizzati all'acquisto o alla ristrutturazione di unità immobiliari adibite ad abitazione.

* * *

Lo studio resta, come di consueto, a disposizione per eventuali, ulteriori, chiarimenti.

<http://www.besassociati.it/circolari/>