



Bologna, 18 gennaio 2023

Circolare n. 2/2023

Oggetto: Legge di bilancio 2023 (L. 29.12.2022 n. 197) - Principali novità dedicate alle imprese

Sul S.O. n. 43 alla G.U. 29.12.2022 n. 303 è stata pubblicata la L. 29.12.2022 n. 197 (legge di bilancio 2023), in vigore dall'1.1.2023, di cui si riportano di seguito le principali novità fiscali dedicate a imprese, lavoratori autonomi, professionisti e società.

Modifiche al regime forfetario

In relazione al regime forfetario di cui all'art. 1 co. 54 - 89 della L. 23.12.2014 n. 190, viene previsto:

- l'incremento **da 65.000,00 a 85.000,00 euro** del limite di ricavi e compensi per l'accesso e la permanenza nel medesimo;
- la **fuoriuscita automatica** e immediata dal citato regime nel caso in cui, in corso d'anno, i ricavi o i compensi percepiti **superino il limite di 100.000,00 euro**.

Le modifiche sono in vigore a decorrere **dall'1.1.2023**.

Il limite si calcola sulla base dei ricavi e dei compensi relativi all'anno precedente, assunti applicando lo stesso criterio di computo (competenza/cassa) previsto dal regime fiscale e contabile applicato in quel periodo d'imposta. Pertanto, per accertare l'applicabilità del regime agevolato dal 2023, occorre:

- considerare il nuovo valore di 85.000,00 euro, da verificare con riferimento al 2022;
- computare 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 75.000,00 euro può applicare il regime forfetario nel 2023 poiché i compensi, anche se superiori al limite di 65.000,00 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. In tal caso:

- ai fini delle imposte dirette, il reddito dell'intero anno è determinato con le modalità ordinarie con applicazione di IRPEF e relative addizionali;
- ai fini IVA, è dovuta l'imposta a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite.

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.

Ambito soggettivo

La misura interessa le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, che **non** hanno applicato il regime **forfetario**, di cui alla L. 190/2014.

La condizione di non aver applicato il regime forfetario dovrebbe valere tanto per il periodo d'imposta 2023, quanto per il triennio precedente di riferimento.

La misura **non** dovrebbe applicarsi ai **soci** di società di persone e di associazioni professionali.

Determinazione della base imponibile

La base imponibile dell'imposta sostitutiva è determinata dalla **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**.

Questo importo deve essere **decurtato** di una somma pari al **5%** del maggiore dei redditi del triennio.

In ogni caso, la base imponibile **non** può essere **superiore a 40.000,00 euro**.

Altre disposizioni

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. A tali fini, ipotizzando l'adozione del metodo di computo storico degli acconti, deve assumersi quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata non applicando la disposizione agevolativa.

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.

Assegnazione agevolata 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** (es. autovetture) **non strumentali**;
- **trasformazione in società semplice di società**, di persone o di capitali, che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

I benefici fiscali 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 due 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.

Per la determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva dell'8% è possibile assumere, in luogo del valore normale degli immobili, il loro **valore catastale**.

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.

In tema di **imposte indirette**, sono previste la riduzione alla **metà** delle aliquote dell'imposta di registro proporzionale e le imposte ipotecaria e catastale fisse.

Estromissione agevolata dell'immobile dell'imprenditore individuale

È stata riaperta la disciplina agevolativa dell'estromissione dell'**immobile strumentale dell'imprenditore individuale**, che consente di fare transitare l'immobile dalla sfera imprenditoriale a quella personale con un'imposizione ridotta.

Ambito soggettivo

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).

Ambito oggettivo

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.

Imposta sostitutiva

Il regime agevolativo in commento prevede:

- l'assoggettamento della **plusvalenza** derivante dall'estromissione ad un'imposta sostitutiva pari all'**8%**;
- la possibilità di determinare la plusvalenza assumendo, in luogo del valore normale dell'immobile, il suo **valore catastale**.

Adempimenti

Ai fini delle agevolazioni in esame:

- l'operazione deve avvenire tra l'1.1.2023 e il 31.5.2023, anche mediante **comportamento concludente** (es. annotazione nelle scritture contabili);
- l'imposta sostitutiva deve essere corrisposta per il 60% entro il 30.11.2023 e per il rimanente 40% entro il 30.6.2024.

Regime di deducibilità dei costi "black list"

Vengono reintrodotti i **limiti di deducibilità** alle spese derivanti da **operazioni** intercorse con **imprese o professionisti residenti** o localizzati in **Stati** o territori considerati **"non cooperativi"** ai fini fiscali.

Individuazione degli Stati o territori "non cooperativi"

Si considerano Paesi o territori non cooperativi quelli individuati nella c.d. "black list" dell'Unione europea. Essa ricomprende, allo stato attuale, American Samoa, Anguilla, Bahamas, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad and Tobago, Turks and Caicos Islands, US Virgin Islands e Vanuatu.

Limiti alla deducibilità dei costi

Per effetto delle modifiche:

- i costi che non eccedono il **valore normale** (che, cioè, sono in linea con gli importi di mercato) sono deducibili *tout court* (senza la necessità di dimostrare l'effettivo interesse economico dell'operazione);
- i costi che eccedono il valore normale sono deducibili, per l'eccedenza, a fronte della dimostrazione dell'**effettivo interesse economico** dell'operazione.

Separata indicazione in dichiarazione dei redditi e regime sanzionatorio

Viene reintrodotta l'obbligo di indicazione separata dei costi nella dichiarazione dei redditi. In caso di omessa o incompleta indicazione dei costi è prevista una sanzione amministrativa pari al 10% dei medesimi, con massimo di 50.000,00 euro.

Imprese operanti nel commercio di prodotti di consumo al dettaglio - Ammortamento dei fabbricati strumentali

Viene incrementata al **6% l'aliquota di ammortamento dei fabbricati strumentali** utilizzati per l'esercizio delle imprese operanti nei settori del **commercio di prodotti di consumo al dettaglio**.

La medesima misura si applica alle società immobiliari di gestione aderenti al consolidato fiscale, in relazione ai fabbricati locati ad imprese operanti nei settori indicati e aderenti al medesimo regime di tassazione di gruppo.

La disposizione si applica per i periodi d'imposta 2023-2027.

Riduzione imposta sostitutiva sui premi di risultato

L'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale sui premi di risultato, prevista dall'art. 1 co. 182 della L. 28.12.2015 n. 208, viene **ridotta dal 10% al 5%** per i premi e le somme erogati nell'anno **2023**.

Detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di pasti e bevande

Le somme destinate ai **lavoratori del settore ricettivo** e di **somministrazione di alimenti e bevande**, da parte dei clienti, a titolo di **liberalità** (c.d. "mance"), anche attraverso mezzi elettronici, riversate ai lavoratori:

- costituiscono reddito di lavoro dipendente;
- sono soggette ad **un'imposta sostitutiva** dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali pari **al 5%** (salvo rinuncia scritta del lavoratore).

Tali somme sono **escluse** dalla retribuzione imponibile ai fini del calcolo dei:

- contributi previdenziali e assistenziali;
- premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali.

Tali somme, inoltre, non sono computate ai fini del calcolo del trattamento di fine rapporto (TFR).

Ambito soggettivo

L'imposta sostitutiva si applica alle mance percepite dai lavoratori:

- delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande di cui all'art. 5 della L. 25.8.91 n. 287, del settore privato;
- titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore a 50.000,00 euro.

Ambito applicativo

L'imposta sostitutiva:

- si applica entro il limite del 25% del reddito percepito nell'anno per le relative prestazioni di lavoro;
- è applicata dal sostituto d'imposta.

Rilevanza ai fini delle altre agevolazioni

La quota di reddito assoggettata a imposta sostitutiva deve essere considerata ai fini del riconoscimento della spettanza o per la determinazione (in favore del lavoratore) di deduzioni, detrazioni e benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria.

Crediti d'imposta per acquisto di energia elettrica e gas naturale - Proroga per il primo trimestre 2023

I crediti d'imposta a favore delle imprese per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale vengono riconosciuti anche per il **primo trimestre 2023**, con un incremento delle misure.

Ferme restando le specifiche condizioni previste, i crediti d'imposta sono riconosciuti in **misura** pari al:

- **45%** alle imprese **energivore**, alle imprese **gasivore** e alle imprese **non gasivore**;
- **35%** alle imprese **non energivore**, dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW.

I crediti d'imposta:

- sono utilizzabili in compensazione nel modello F24 entro il **31.12.2023**;
- 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 solo se effettuate a favore di soggetti "vigilati". I crediti dovranno essere comunque utilizzati dal cessionario entro il 31.12.2023.

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali

Viene prorogato dal 30.6.2023 al **30.9.2023** il termine "lungo" per l'**effettuazione degli investimenti in beni materiali 4.0 prenotati** entro il 31.12.2022.

Credito d'imposta per le sponsorizzazioni sportive

Viene esteso al **primo trimestre 2023** il credito d'imposta per le sponsorizzazioni sportive, con un limite massimo di 10.000,00 euro.

Aliquote IVA per particolari operazioni

Aliquota IVA per le somministrazioni di gas e servizi di teleriscaldamento del primo trimestre 2023

È prorogata, in via transitoria, l'aliquota IVA del **5%** per le somministrazioni di gas metano usato per combustione ad usi civili e industriali, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di **gennaio, febbraio e marzo 2023**.

L'aliquota del 5% è prorogata anche per le **somministrazioni di energia termica** prodotta con gas metano in esecuzione di un contratto "**servizio energia**", contabilizzate per i consumi stimati o effettivi relativi al **periodo dall'1.1.2023 al 31.3.2023**.

Qualora le somministrazioni siano contabilizzate sulla base di consumi stimati, l'aliquota IVA del 5% si applica anche alla differenza derivante dagli importi ricalcolati sulla base dei

consumi effettivi riferibili, anche percentualmente, ai mesi di gennaio, febbraio e marzo 2023.

Inoltre, in deroga alla disciplina ordinaria, l'aliquota del 5% è prevista anche per le **forniture di servizi di teleriscaldamento**, contabilizzate nelle fatture emesse per i consumi stimati o effettivi dei mesi di gennaio, febbraio e marzo 2023 (con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, sentita l'ARERA, da emanarsi entro il 23 febbraio 2023, saranno emanate le disposizioni attuative).

Aliquota IVA per i pellet

Per l'anno **2023**, l'aliquota IVA riferita alle cessioni di pellet è stabilita nel **10%**, in deroga all'aliquota del 22% prevista per tali prodotti in via ordinaria.

Aliquota IVA per i prodotti per l'infanzia

È introdotta l'aliquota IVA del **5%** per:

- il latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto;
- le preparazioni alimentari di farine, semole, semolini, amidi, fecole o estratti di malto per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini, condizionate per la vendita al minuto (codice NC 1901.10.00);
- i pannolini per bambini;
- i seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli.

Aliquota IVA per i prodotti dell'igiene femminile

Per i prodotti assorbenti e tamponi, destinati alla protezione dell'igiene femminile, diversi da quelli compostabili secondo la norma UNI EN 13432:2002 e da quelli lavabili, l'aliquota IVA è ridotta dal 10% al **5%**.

Contrasto all'apertura di partite IVA "fittizie"

Sono rafforzati i controlli conseguenti all'attribuzione del numero di partita IVA, a esito delle quali l'Agenzia delle Entrate può invitare il contribuente a **comparire** di persona, al fine di dimostrare l'effettivo esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione e l'assenza dei profili di rischio individuati dall'Agenzia delle Entrate.

Nel caso di mancata comparizione di persona del contribuente ovvero di esito negativo dei riscontri operati sui documenti esibiti, l'Ufficio emana un provvedimento di cessazione della partita IVA e irroga una **sanzione** pari a **3.000,00 euro**.

Per la riapertura della partita IVA è necessario il previo rilascio di **polizza fideiussoria** o fideiussione bancaria che abbia la durata di tre anni dalla data del rilascio e sia di importo non inferiore a 50.000,00 euro (salvo siano state commesse violazioni fiscali di ammontare più elevato).

Novità in materia di utilizzo dei contanti

Innalzamento del limite al trasferimento di denaro contante

A partire **dall'1.1.2023**, il limite per il trasferimento di denaro contante tra soggetti diversi non è più di 1.999,99 euro (soglia di 2.000 euro), ma di **4.999,99 euro** (soglia di 5.000 euro).

Obbligo di accettare pagamenti tramite carte

Resta fermo l'obbligo, per tutti i soggetti che effettuino l'attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi, anche professionali, di accettare pagamenti tramite carte di pagamento (di debito, di credito e prepagate) a prescindere dall'importo della transazione.

È stato, peraltro, previsto un meccanismo teso a rendere i costi proporzionali alle transazioni elettroniche (tramite POS o *Point Of Sale*, ovvero lo strumento che consente l'utilizzo delle carte di pagamento), soprattutto se di importo inferiore a 30,00 euro