



NOTA INFORMATIVA 3/2023

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI, TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETÀ SEMPLICE ED ESTROMISSIONE DEGLI IMMOBILI

La Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) ha riproposto, per le società di persone e di capitali (cui sono equiparate sia le società di fatto sia le società di armamento), la possibilità di assegnare ai soci, a condizioni agevolate, i beni immobili (diversi da quelli strumentali per destinazione) e/o i beni mobili iscritti in pubblici registri (autoveicoli, imbarcazioni, aeromobili, purché non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.)

Sono escluse dall'agevolazione le società cooperative, le società consortili, i consorzi e gli enti commerciali, le stabili organizzazioni di società non residenti nonché gli enti non commerciali, anche se esercitano in via non prevalente attività d'impresa.

L'agevolazione, alle medesime condizioni e fatte salve le specificità della singola operazione agevolata, si estende anche alle cessioni ai soci a titolo oneroso dei beni o alla trasformazione della società commerciale in società semplice.

Di seguito si illustrano i principali aspetti che regolano la disciplina di assegnazione, fermo restando che ogni caso va valutato nello specifico in quanto le variabili sono numerose e possono riflettersi sui diversi aspetti dell'operazione.

Soci che possono fruire dell'agevolazione

Affinché possano fruire dell'agevolazione i soci (persone fisiche e società, anche non residenti) devono risultare iscritti nel libro dei soci, se prescritto, alla data del 30 settembre 2022, ovvero, se la società non è tenuta alla tenuta del libro soci, devono essere stati iscritti al Registro Imprese entro il 30 gennaio 2023 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2022.

Termini e imposta sostitutiva

L'operazione agevolata (assegnazione, cessione, trasformazione) deve avvenire entro il 30 settembre 2023 ed è assoggettata a un'imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell'Irap pari all'8% (aliquota che sale al 10,5% per le società di comodo in almeno 2 dei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in cui avviene l'assegnazione) da calcolarsi sulla plusvalenza che l'operazione produce (sono agevolabili anche le assegnazioni che determinano una minusvalenza ferma restando la sua indeducibilità).

Per la determinazione delle plusvalenze da assoggettare a imposta sostitutiva è possibile utilizzare, in luogo del valore normale degli immobili, il loro valore catastale (o valori intermedi tra i 2). Eventuali riserve in sospensione annullate per effetto dell'assegnazione sono assoggettate a imposta sostitutiva nella misura del 13%.

L'imposta sostitutiva deve essere pagata per il 60% entro il 30 settembre 2023, e per il restante 40% non oltre il 30 novembre 2023.

Imposte indirette

Dal punto di vista delle imposte indirette, l'agevolazione prevede che, per le assegnazioni/cessioni:

- l'imposta di registro, se dovuta in misura proporzionale, è *“ridotta alla metà”*;
- le imposte ipotecaria e catastale si applicano 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.

Beni agevolabili

I beni agevolabili sono:

- 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.

Le caratteristiche del bene devono essere valutate all’atto dell’assegnazione/cessione (a tal fine rileva il momento di effettuazione dell’assegnazione/cessione e non quello della delibera che la dispone), a prescindere dalla data di acquisizione senza possibilità di sindacato da parte dell’Agenzia delle entrate.

Conseguenze in capo alla società

L’assegnazione si configura come una restituzione di capitale, distribuzione di utili o di riserve di utili o di capitale mediante attribuzione di beni. L’operazione pertanto determina necessariamente una riduzione del patrimonio netto della società e deve avvenire nel rispetto della *par condicio* tra i soci, con la conseguenza che i beni devono essere assegnati a tutti i soci in base alle quote di partecipazione al capitale sociale. In caso di beni difficilmente divisibili *pro quota*, la *par condicio* è comunque rispettata qualora a un socio sia attribuito un immobile agevolabile e agli altri sia corrisposta una somma di denaro (che rappresenterà una distribuzione di utili o una restituzione di capitale). È evidentemente sempre possibile assegnare un bene in comunione fra i soci.

Alle medesime condizioni, con esclusione ovviamente di ogni effetto sui soci, sono agevolabili anche le cessioni ai soci dei medesimi beni. In tal caso l’imposta sostitutiva è applicata sulla plusvalenza determinata in base al prezzo di cessione. Se questo però è inferiore al valore normale o a quello catastale la plusvalenza ai fini dell’imposizione sostitutiva dovrà essere assunta in base al minore fra i due. In caso di cessione agevolata dei beni ai soci non si produce alcuna conseguenza nel patrimonio netto della società e non deve essere rispettata la *par condicio* tra i soci.

Conseguenze in capo ai soci

Il pagamento dell’imposta sostitutiva da parte della società di capitali produce effetti liberatori in capo ai soci percettori nella determinazione dei redditi di capitale, fino a concorrenza del maggior valore dei beni assegnati assoggettati a imposta sostitutiva.

La distribuzione delle riserve eccedenti è invece assoggettata a imposizione in misura ordinaria senza applicazione della presunzione di prioritaria distribuzione delle riserve di utili.

Qualora la società assegnante sia una società personale il maggior valore attribuito al bene ai fini dell’imposta sostitutiva costituirà un incremento del valore di carico della partecipazione.

Trasformazione agevolata in società semplice

In taluni casi l’operazione agevolata più profittevole potrebbe essere quella della trasformazione della società commerciale in società semplice. L’operazione è attuabile a condizione che:

- la società abbia quale oggetto esclusivo o principale la gestione e il godimento dei beni agevolati;
- la compagine sociale all’atto della trasformazione sia composta dagli stessi soci che erano tali al 30 settembre 2022.

Dal punto di vista fiscale la trasformazione comporta l’applicazione dell’imposta di registro in misura fissa mentre l’Iva, se dovuta, è applicata sul valore normale del bene in quanto la trasformazione costituisce una destinazione dei beni a finalità estranee all’attività imprenditoriale.

L’imposta sostitutiva sulla plusvalenza è applicata alle medesime condizioni previste per l’assegnazione agevolata.

La trasformazione in società semplice costituisce infine una distribuzione ai soci di tutte le riserve costituite prima della trasformazione con conseguente tassazione ordinaria delle medesime.

Il maggior vantaggio rinvenibile nella trasformazione della società riguarda la decorrenza del quinquennio ai fini dell’imponibilità delle plusvalenze sulle cessioni degli immobili (articolo 67, Tuir) che non è interrotta dall’operazione di trasformazione.

Estromissione agevolata degli immobili dell’imprenditore individuale

La Legge di Bilancio 2023 ha anche riaperto la possibilità per l’imprenditore individuale di estromettere dal patrimonio dell’impresa i beni immobili strumentali (per natura e per destinazione) posseduti alla data del 31 ottobre 2022. L’operazione di estromissione va eseguita entro il 31 maggio 2023 e gli effetti retroagiscono alla data del 1° gennaio 2023.

Sulle plusvalenze che emergono dall'estromissione, determinata in misura pari alla differenza tra valore normale (che può essere assunto in misura pari al valore catastale) e costo fiscale dell'immobile, è dovuta un'imposta sostitutiva nella misura dell'8%, da versarsi per il 60% entro il 30 novembre 2023 e per il restante 40% entro il 30 giugno 2024.

Dal punto di vista soggettivo possono beneficiare dell'agevolazione gli imprenditori individuali che risultino tali sia alla data del 31 ottobre 2022 (data in cui deve risultare il possesso dell'immobile) sia alla data del 1° gennaio 2023 (data cui sono riferiti gli effetti dell'estromissione). L'agevolazione non compete all'imprenditore individuale che non riveste più tale qualifica alla data del 1° gennaio 2023 a seguito della cessazione dell'attività (anche in caso di affitto dell'unica azienda).

Dal punto di vista oggettivo, possono essere estromessi gli immobili strumentali (per natura e per destinazione), mentre non possono essere agevolati i beni merce.

L'estromissione si manifesta con il comportamento concludente, fermo restando che si perfeziona con il pagamento dell'imposta sostitutiva. Pertanto, l'imprenditore estromette l'immobile annotando l'uscita dalla sfera d'impresa sul libro giornale (se in contabilità ordinaria) o sul registro dei beni ammortizzabili (se in contabilità semplificata). Laddove richiesta, entro il 31 maggio 2023 deve essere emessa autofattura (per le operazioni imponibili o esenti).

LA ROTTAMAZIONE DEI CARICHI AFFIDATI ALL'AGENTE DELLA RISCOSSIONE E LO STRALCIO DEI DEBITI FINO A 1.000 EURO

L'articolo 1, commi 231-252, L. 197/2022 ripropone la rottamazione dei carichi derivanti da ruoli, accertamenti esecutivi e avvisi di addebito consegnati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 30 giugno 2022. La modulistica utile alla presentazione delle istanze di rottamazione dei ruoli sarà pubblicata sul sito web dell'Agenzia delle entrate-Riscossione entro il 21 gennaio 2023.



Siccome il testo normativo fa riferimento alla data di affidamento del carico, per identificare l'ambito oggettivo delle cartelle "rottamabili", non rileva la data di notifica ma la data (antecedente in alcuni casi anche di qualche mese) di consegna del ruolo all'agente della riscossione. Nel caso, invece, di accertamenti esecutivi e di avvisi di addebito, la data di consegna del flusso è successiva alla data di notifica.

La rottamazione è fruibile anche nel caso di debitori che abbiano presentato precedenti istanze di adesione ai precedenti provvedimenti di rottamazione delle cartelle e siano decaduti per non avere pagato le rate.

I contribuenti, presentando apposita istanza entro il prossimo 30 aprile 2023, beneficeranno:

- dello sgravio delle sanzioni amministrative;
- dello sgravio degli interessi compresi nei carichi;
- dello sgravio degli interessi di mora;
- dello sgravio dei compensi di riscossione, laddove presenti.

La presenza di eventuali contenziosi non osta alla presentazione dell'istanza di rottamazione: nella domanda il contribuente si impegnerà a rinunciare ai giudizi in corso.

La procedura e gli effetti dell'istanza di rottamazione

La domanda di rottamazione andrà presentata inderogabilmente entro il 30 aprile 2023 utilizzando la modulistica che sarà resa disponibile dall'Agenzia delle entrate-Riscossione sul proprio sito *web* entro il 21 gennaio 2023. Entro il 30 giugno 2023 l'Agenzia delle entrate-Riscossione comunicherà al debitore l'ammontare complessivo delle somme da pagare.

Oggetto	Note
Verifica importi rottamabili	Agenzia delle entrate Riscossione mette a disposizione nella area riservata di ciascun contribuente (accessibile tramite Spid) il dettaglio degli importi "rottamabili"
Presentazione dell'istanza	Dal 21 gennaio 2023 sarà disponibile la modulistica utile per la presentazione delle istanze di rottamazione, che in ogni caso va formalizzata entro il 30 aprile 2023
Liquidazione delle somme	Entro il 30 giugno 2023 saranno comunicate al debitore l'ammontare complessivo delle somme da pagare, a seconda della tipologia di pagamento richiesta nell'istanza
Pagamento	Il pagamento in unica soluzione o della prima rata dovrà avvenire entro il 31 luglio 2023

La norma non si applica per i carichi che hanno per oggetto:

- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;
- i crediti di condanna della Corte dei conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea;

- l'Iva riscossa all'importazione;
- le sanzioni diverse da quelle tributarie o per violazione degli obblighi relativi ai contributi o per violazione degli obblighi relativi ai contributi e premi dovuti agli enti previdenziali.

Nell'istanza il contribuente dovrà indicare la volontà di pagare in unica soluzione entro il 31 luglio 2023 ovvero di dilazionare il debito (cioè le somme dovute a titolo di capitale) in 18 rate scadenti la prima il 31 luglio 2023, la seconda il 30 novembre 2023 e le altre il 28 febbraio, il 31 maggio, il 31 luglio e il 30 novembre di cadauno dei 4 anni successivi. Con la presentazione dell'istanza viene sospeso il potenziale avvio di procedure esecutive da parte dell'Agenzia delle entrate-Riscossione.



La rottamazione si perfezionerà con il tempestivo pagamento della totalità degli importi dovuti. In presenza del mancato, insufficiente o tardivo versamento delle somme dovute (anche solo di una singola rata in caso di pagamento rateale) la rottamazione non produrrà effetti e riprenderanno a decorrere gli ordinari termini di prescrizione e decadenza per il recupero delle somme oggetto dell'istanza.

La possibilità di fruire della rottamazione disposta dall'articolo 1, commi 231-252, L. 197/2022 riguarda anche i piani di rateazione in corso: la sospensione del pagamento delle rate in scadenza prima dell'approvazione della modulistica utile per presentare l'istanza rappresenta una scelta consigliabile se si considera che le somme versate a qualsiasi titolo anteriormente alla formalizzazione della domanda divengono acquisite definitivamente e non sono più rimborsabili.

Lo stralcio dei debiti fino a 1.000 euro affidati agli agenti della riscossione

La L. 197/2022 propone al comma 222 e ss. anche una disposizione inerente l'annullamento automatico dei debiti affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2015 di importo residuo comprensivo di capitale, interessi e sanzioni non superiore a 1.000 euro. Dalla data del 1° gennaio 2023 fino alla data dell'annullamento sono sospese le attività di riscossione dei debiti.

La norma non si applica per i carichi che hanno per oggetto:

- le somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato;
- i crediti di condanna della Corte dei Conti;
- le multe, le ammende e le sanzioni pecuniarie dovute a seguito di provvedimenti e sentenze penali di condanna;
- le risorse proprie tradizionali dell'Unione Europea;
- l'Iva riscossa all'importazione.

DEFINIZIONE AGEVOLATA DEGLI AVVISI BONARI

La Legge di Bilancio 2023 (L. 197/2022) introduce, nel contesto della c.d. pace fiscale, la possibilità di procedere alla definizione, con modalità agevolate, delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato (c.d. 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 al 1° gennaio 2023, data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2023, ovvero i cui avvisi siano stati recapitati successivamente a tale data.

Le somme oggetto di definizione

Ai sensi di quanto previsto dall'articolo 1, comma 153, L. 197/2022, è prevista la possibilità di regolarizzazione delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni relative ai periodi d'imposta in corso:

al 31 dicembre 2019
al 31 dicembre 2020
al 31 dicembre 2021

richieste tramite le comunicazioni previste dagli articoli 36-bis, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972. Per poter accedere alla definizione agevolata delle somme è, inoltre, richiesto, alternativamente, che:

il termine di pagamento non si ancora scaduto al 1° gennaio 2023 ovvero, la richiesta sia recapitata successivamente al 1° gennaio 2023.

➔ La definizione agevolata prevede il versamento delle imposte e dei contributi previdenziali, degli interessi e delle somme aggiuntive.

Le sanzioni sono previste nella misura ridotta del 3%.

➔ È ammessa la definizione anche nel caso di pagamento dell'avviso/comunicazione per le quali il pagamento è stato rateizzato e il pagamento rateale è ancora in corso al 1° gennaio 2023.

Modalità di definizione

Il pagamento delle somme deve avvenire secondo le modalità e i termini ordinariamente stabiliti dagli articoli 2 e 3-bis, D.Lgs. 462/1997.

➔ In caso di mancato pagamento, in tutto o in parte, delle somme dovute alle prescritte scadenze, la definizione viene meno e si rendono applicabili le ordinarie disposizioni in materia di sanzioni e riscossione.

Il pagamento rateale delle somme prosegue secondo le modalità e i termini previsti dall'articolo 3-bis, D.Lgs. 462/1997.

Modifica dei piani di rateizzazione

L'articolo 1, comma 159, L. 197/2022, interviene, a regime, sull'articolo 3-bis, comma 1, D.Lgs. 462/1997, ai sensi del quale era previsto che le somme dovute ai sensi dell'articolo 2, comma 2, e dell'articolo 3, comma 1, D.Lgs. 462/1997, potessero essere versate in un numero massimo di 8 rate trimestrali di pari importo, ovvero, se superiori a 5.000 euro, in un numero massimo di 20 rate trimestrali di pari importo.

➔ Il comma 159 interviene stabilendo che tutte somme dovute possono essere versate in un numero massimo di 20 rate trimestrali di pari importo.

La norma non precisa se la modifica ha efficacia retroattiva, con la conseguenza che si dovrà attendere un eventuale chiarimento da parte dell'Agenzia delle entrate per verificare se sia possibile estendere la rateizzazione in un massimo di venti rate anche alle rateizzazioni in corso.

Proroga notifica cartelle

Infine, in deroga a quanto previsto all'articolo 3, L. 212/2000, 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, D.P.R. 600/1973 e 54-bis, D.P.R. 633/1972, i termini di decadenza per la notificazione delle cartelle di pagamento, previsti dall'articolo 25, comma 1, lettera a), D.P.R. 602/1973, sono prorogati di un anno.

NOVITÀ SU FORFETTARI E TASSAZIONE INCREMENTALE

Tra le disposizioni più attese della Legge di Bilancio vi è certamente l'ampliamento della platea dei soggetti che possono accedere al regime forfettario, ampliamento che avviene attraverso l'innalzamento del limite di ricavi/compensi consentito per l'accesso al regime stesso.

È però presente anche un "*rovescio della medaglia*", ossia una previsione che colpisce i soggetti che sfiorano i citati limiti, introducendo una ipotesi di fuoriuscita retroattiva.

Infine, come intervento correlato (anche se in realtà come andremo a vedere i destinatari sono diversi in quanto dall'agevolazione sono esclusi proprio i forfettari) vi è la tassazione agevolata dei redditi incrementali d'impresa e lavoro autonomo.

La nuova soglia di accesso

Il regime forfettario è caratterizzato dalla determinazione del reddito con criteri, appunto, forfettari, applicando, a seconda dell'attività esercitata, delle percentuali di redditività ai ricavi e compensi incassati dal contribuente nel corso del periodo d'imposta.

Gruppo	Codice attività ATECO	Coefficiente redditività
Industrie alimentari e delle bevande	(10 - 11)	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	(47.81)	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	(47.82 - 47.8)	54%
Costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)	86%
Intermediari del commercio	(46.1)	62%
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55 - 56)	40%
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	(64 - 65 - 66) - (69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75) - (85) - (86 - 87 - 88)	78%
Altre attività economiche	(da 01 a 03 a 05 a 09), (da 12 a 33, da 35 a 39), (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99)	67%

Il reddito così determinato non partecipa al reddito complessivo del contribuente, ma viene assoggettato a tassazione sostitutiva con una aliquota del 15% (o del 5% per i primi 5 anni di attività nei quali sussista il requisito della novità).

Tra i requisiti di accesso, da verificarsi sul periodo d'imposta precedente quello nel quale si intende utilizzare il regime, previsti dal comma 54, articolo 1, L. 190/2014, vi è la verifica del limite dei ricavi o compensi incassati.

Tale limite in precedenza era fissato a 65.000 euro, mentre a partire dal 2023 esso risulta incrementato, ed è pari a 85.000 euro (si tratta del comma 54 della Legge di Bilancio 2023).

Facendo riferimento a interpretazioni fornite nel passato in relazione a un analogo caso, per l'applicazione del regime forfettario nel 2023 occorrerà verificare l'ammontare dei ricavi o compensi incassati nel 2022, comunque già considerando la nuova e più alta soglia di 85.000 euro.

La fuoriuscita retroattiva

Va segnalato un ulteriore intervento riguardante il regime forfettario, che potrebbe causare non pochi problemi ai contribuenti che conseguono ricavi o compensi elevati; anche questa nuova disposizione è prevista dal citato comma 54 della Legge di Bilancio 2023.

Mentre in precedenza (quindi fino al 2022) lo sfioramento del limite di ricavi o compensi incassati causava sempre la fuoriuscita dal regime forfettario a decorrere dall'anno successivo, senza alcun effetto sull'anno in cui avveniva il superamento, nella nuova disciplina applicabile dal 2023 la fuoriuscita potrà avere effetti anche in relazione al medesimo anno di superamento.

Secondo quanto previsto dalla Legge di Bilancio 2023, chi avrà compensi o ricavi superiori a 100.000 euro uscirà immediatamente dal regime forfettario, con riferimento al medesimo anno, senza aspettare l'anno fiscale seguente. Tali effetti retroattivi riguardano la tassazione ai fini delle imposte sul reddito, mentre sarà dovuta l'Iva a partire dalle operazioni effettuate che comportano il superamento del predetto limite.

Chi invece supererà la nuova soglia degli 85.000 euro, restando sotto ai 100.000 euro, uscirà dal regime forfettario a partire dall'anno successivo come già previsto dalla previgente disciplina, quindi senza alcun effetto sull'anno di superamento.

Nuova regola applicabile dal 2023: ricavi o compensi incassati		
Fino 85.000 euro	85.000,01 – 100.000,00	Oltre euro 100.000,00
Può essere mantenuto il regime forfettario	Fuoriuscita dall'anno successivo	Fuoriuscita dallo stesso anno

A oggi non sono del tutto chiari gli effetti reddituali sull'anno nel quale è avvenuto il superamento del limite di 100.000 euro; di certo il reddito prodotto non sarà più sottoposto a imposta sostitutiva, ma sarà soggetto a Irpef, ma altri aspetti non sono regolati dalla nuova norma.

Venendo meno il regime forfettario dovrebbe venir meno la forfettizzazione del reddito e quindi saranno deducibili i costi sostenuti; conseguentemente si deve anche concludere che dovrebbero essere deducibili gli ammortamenti sui beni strumentali.

Inoltre, dovrebbe essere detraibile l'Iva assolta sugli acquisti (almeno a partire dalle operazioni effettuate dalla data di superamento in poi).

Su questi aspetti si attendono i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate.

Tassazione incrementale al 15% per imprese e professionisti

Nella Legge di Bilancio 2023 (commi 55-57) è previsto un secondo *step* nell'introduzione della *flat tax*, la cui applicazione è attualmente limitata al solo periodo d'imposta 2023.

Per le persone fisiche titolari di reddito d'impresa e/o di lavoro autonomo che non applicano il regime forfettario è prevista una tassazione del 15% (sostitutiva di Irpef e addizionali) da applicare alla parte degli aumenti di reddito calcolata rispetto ai redditi registrati nei 3 anni precedenti.

La norma stabilisce che ai lavoratori autonomi che non aderiscono al regime forfettario, si applicherà una tassa piatta del 15% sulle variazioni di reddito calcolate come differenza tra il reddito prodotto nell'anno 2023 rispetto al più elevato dei redditi dichiarato nel triennio precedente.

Al riguardo si ritiene che il contribuente, oltre a non applicare il regime forfettario 2023, per accedere alla presente agevolazione non deve averlo applicato neppure nel triennio precedente di riferimento (almeno questa è l'interpretazione prevalente sul tema).

Tale imposta viene calcolata con un'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, decurtata di un importo pari al 5% di quest'ultimo ammontare.

Esempio

Reddito 2023 = 100.000
 Reddito 2020 = 50.000 reddito 2021 = 60.000 reddito 2022 = 80.000
 Maggior reddito triennio precedente = 80.000
 Differenza = 20.000
 Decurtazione = 5% di 80.000 = 4.000
 Reddito 2023 agevolabile = 20.000 - 4.000 = 16.000

La norma stabilisce 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.

Inoltre, per il calcolo dell'acconto dovuto per il 2024 non si terrà conto di tale agevolazione.

IN GAZZETTA IL DECRETO MILLEPROROGHE

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022 il D.L. 198 del 29 dicembre 2022, c.d. Decreto Milleproroghe, in vigore dal 30 dicembre 2022.

Si riepilogano le disposizioni di maggior interesse.

Articolo	Contenuto
Articolo 2, comma 1	Semplificazioni per immigrati È ulteriormente prorogata al 31 dicembre 2023 l'efficacia delle disposizioni di cui ai commi 4-bis (soppressione dell'inciso "fatte salve le speciali disposizioni contenute nelle leggi e nei regolamenti concernenti la disciplina dell'immigrazione e la condizione dello straniero" riguardo alla possibilità per i cittadini di Stati non appartenenti all'Unione Europea regolarmente soggiornanti in Italia di utilizzare le dichiarazioni sostitutive di certificazione e atti di notorietà limitatamente agli stati, alle qualità personali e ai fatti certificabili o attestabili da parte di soggetti pubblici italiani) e 4-ter (soppressione dell'inciso, "fatte salve le disposizioni del Testo unico o del presente regolamento che

		<i>prevedono l'esibizione o la produzione di specifici documenti"</i> riguardo alla possibilità per i cittadini stranieri regolarmente soggiornanti in Italia di utilizzare le dichiarazioni sostitutive limitatamente agli stati, fatti e qualità personali certificabili o attestabili da parte di soggetti pubblici o privati italiani) dell'articolo 17, D.L. 5/2012 contenente semplificazione in materia di assunzione di lavoratori <i>extra</i> Unione Europea e di documentazione amministrativa per gli immigrati.
Articolo 2, comma 2	2,	Patenti del Regno Unito In deroga al Codice della strada, i titolari di patenti di guida rilasciate dal Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord residenti in Italia al 31 dicembre 2021, possono condurre sul territorio nazionale fino al 31 dicembre 2023 veicoli alla cui guida la patente posseduta li abilita.
Articolo 3, comma 1	3, comma 1	Dichiarazione Imu Viene modificato l'articolo 35, comma 4, D.L. 73/2022, rinviando ulteriormente il termine di presentazione della dichiarazione Imu al 30 giugno 2023.
Articolo 3, comma 2	3, comma 2	Divieto fatturazione elettronica prestazioni sanitarie Viene modificato l'articolo 10- <i>bis</i> , D.L. 119/2018, prorogando al 2023 il divieto di emissione della fattura elettronica da parte dei soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, ai fini dell'elaborazione della dichiarazione dei redditi precompilata, con riferimento alle fatture i cui dati sono da inviare al Sistema tessera sanitaria.
Articolo 3, comma 3	3, comma 3	Comunicazione dati Sts Viene modificato l'articolo 2, comma 6- <i>quater</i> , D.Lgs. 127/2015, posticipando al 1° gennaio 2024, il termine a decorrere dal quale i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria, dovranno adempiere all'obbligo esclusivamente mediante la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei dati relativi a tutti i corrispettivi giornalieri al Sistema tessera sanitaria, attraverso il registratore telematico.
Articolo 3, comma 8	3, comma 8	Sospensione ammortamento soggetti no Ias adopter Intervenendo sull'articolo 60, comma 7- <i>bis</i> , D.L. 104/2020, viene estesa all'esercizio 2023 la facoltà concessa ai soggetti che non adottano gli Ias, anche in deroga all'articolo 2426, comma 1, numero 2), cod. civ., di non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato.
Articolo 3, comma 9	3, comma 9	Deroghe al codice civile in materia di riduzione del capitale Intervenendo sull'articolo 6, comma 1, D.L. 23/2020, viene estesa alle perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2022, la deroga all'applicazione delle regole di cui agli articoli 2446, commi 2 e 3, 2447, 2482- <i>bis</i> , commi 4, 5 e 6, e 2482- <i>ter</i> , cod. civ.. Rimane invece inalterato l'obbligo dell'organo amministrativo di notiziare i soci nel caso di conseguimento di perdite di esercizio. Parimenti, per le perdite emerse nell'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2022, non opera la causa di scioglimento della società per riduzione o perdita del capitale sociale prevista agli articoli 2484, n. 4, e 2545- <i>duodecies</i> , cod. civ..
Articolo 7, comma 2	7, comma 2	Fondazioni lirico sinfoniche È stato prorogato al 31 dicembre 2023 il termine (articolo 22, comma 2- <i>octies</i> , D.Lgs. 367/1996) entro il quale le fondazioni lirico sinfoniche possono procedere, in deroga alle previsioni dell'articolo 11, comma 19, primo periodo, D.L. 91/2013, ad assunzioni a tempo indeterminato di personale artistico e tecnico o amministrativo in misura non superiore al 50% dei posti disponibili mediante procedure selettive riservate a tale personale in possesso, alla data di pubblicazione dei relativi bandi, dei requisiti previsti.
Articolo 9, comma 1	9, comma 1	Obblighi contributivi settore pubblico Mediante modifica dei commi 10- <i>bis</i> e 10- <i>ter</i> , articolo 3, L. 335/1995, è intervenuta la proroga al 31 dicembre 2023: <ul style="list-style-type: none"> • della sospensione dei termini di prescrizione degli obblighi contributivi afferenti ai periodi di competenza fino al 31 dicembre 2018 (anziché 2017); • del termine entro il quale le P.A. che abbiano instaurato rapporti di co.co.co sono tenute a versare i contributi per la gestione separata.
Articolo 9, comma 2	9, comma 2	Verifiche sui flussi di ingresso di lavoratori extra comunitari Anche per tutto il 2023 la verifica dei requisiti concernenti l'osservanza delle prescrizioni del contratto collettivo di lavoro e la congruità del numero delle richieste di ingresso di cittadini non comunitari è demandata in via esclusiva ai professionisti di cui all'articolo 1, L. 12/1979 (consulenti del lavoro e

	<p>analoghi) e alle associazioni datoriali comparativamente più rappresentative, ferma restando la possibilità per l'INL, in collaborazione con l'Agenzia delle entrate, di effettuare controlli a campione sul rispetto dei requisiti e delle procedure, così come previsto dall'articolo 44, D.L. 73/2022 ora modificato.</p>
<p>Articolo 9, comma 3</p>	<p>Adeguamento dei fondi di solidarietà alla riforma degli ammortizzatori sociali Per periodi di sospensione o riduzione dell'attività lavorativa decorrenti dal 1° gennaio 2022, sono soggetti alla disciplina dei fondi di solidarietà anche i datori di lavoro che occupano almeno un dipendente. I fondi già costituiti alla predetta data avrebbero dovuto adeguarsi alle disposizioni entro il 31 dicembre 2022, ma il Decreto, modificando il D.Lgs. 148/2015, ha posticipato tale scadenza al 30 giugno 2023 in particolare per i fondi di solidarietà bilaterali, alternativi, territoriale intersettoriale delle Province autonome di Trento e di Bolzano e altri fondi di solidarietà. In mancanza di adeguamento, i datori di lavoro confluiranno nel fondo di integrazione salariale (Fis) a decorrere dal 1° luglio 2023 (anziché 1° gennaio 2023). Come conseguenza di tale proroga, è stato abrogato il passaggio normativo che prevedeva che i fondi bilaterali costituiti nel periodo compreso fra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2021 dovessero adeguarsi entro il 30 giugno 2023, data ormai comune.</p>
<p>Articolo 9, comma 4</p>	<p>5 per mille Onlus Grazie alla modifica apportata all'articolo 9, comma 6, D.L. 228/2021, è consentito alle Onlus iscritte nella relativa anagrafe di essere destinatarie del 5 per mille anche per l'anno 2023, in attesa del rilascio dell'autorizzazione della Commissione Europea necessaria per inoltrare domanda di iscrizione al Runts.</p>
<p>Articolo 9, comma 5</p>	<p>Prestazione integrativa Cigs trasporto aereo e sistema aeroportuale Le domande di accesso alla prestazione integrativa del trattamento di Cigs, presentate tra il 1° gennaio e il 30 settembre 2022, dalle aziende rientranti nel campo di applicazione del fondo di solidarietà per il settore del trasporto aereo e del sistema aeroportuale, sono considerate validamente trasmesse anche se pervenute oltre il termine di decadenza nel limite di spesa di 39,1 milioni euro per l'anno 2023. La prestazione integrativa può essere anche erogata nelle modalità di cui all'articolo 7, comma 2, D.Lgs. 148/2015 (importo rimborsato dall'Inps all'impresa o conguagliato da questa secondo le norme per il conguaglio fra contributi dovuti e prestazioni corrisposte).</p>
<p>Articolo 10, commi 9 e 10</p>	<p>Proroga versamenti Lampedusa e Linosa Il termine dei versamenti tributari e contributivi di cui all'articolo 42-bis, commi 1 e 1-bis, D.L. 104/2020, è prorogato:</p> <ul style="list-style-type: none"> • al 30 giugno 2023, per un importo pari al 50% delle somme dovute; • al 30 novembre 2023, per il restante 50% delle somme dovute. <p>Tali versamenti non comportano l'applicazione di sanzioni e interessi e possono essere effettuati in un'unica soluzione o mediante rateizzazione, rispettivamente fino a un massimo di 4 rate mensili di pari importo per le somme in scadenza al 30 giugno 2023 e fino a un massimo di 24 rate mensili di pari importo per le somme in scadenza al 30 novembre 2023. In caso di rateizzazione, la prima rata deve essere versata entro i termini sopra indicati.</p> <p>Le modalità e i termini di presentazione, nonché il modello della comunicazione relativi ai versamenti prorogati saranno stabiliti con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.</p>
<p>Articolo 16, commi 1 e 2</p>	<p>Riforma dello sport: prorogate le norme sul lavoro sportivo Viene rinviata al 1° luglio 2023 l'entrata in vigore delle norme del D.Lgs. 36/2021 sulle associazioni e società sportive dilettantistiche e professionistiche e sul lavoro sportivo. Di conseguenza è stata posticipata alla stessa data l'abrogazione delle norme di cui era prevista la cancellazione con l'entrata in vigore del citato Decreto 36/2021.</p>
<p>Articolo 16, comma 3</p>	<p>Riforma dello sport: prorogata l'abolizione del regime di vincolo Viene prevista la cessazione del regime di vincolo al primo luglio 2023. Pertanto, i "nuovi tesseramenti" che verranno sottoscritti a partire da tale data non potranno più consentire il c.d. rinnovo d'autorità.</p> <p>Invece, per i tesseramenti già in essere detto termine viene prorogato al 31 dicembre 2023. Ne deriva che a partire da gennaio 2024 nessun regolamento potrà consentire il rinnovo d'autorità di un tesseramento.</p>
<p>Articolo 16, comma 4</p>	<p>Prorogate le concessioni di impianti sportivi Viene prevista la proroga al 31 dicembre 2024 delle concessioni alle società e associazioni sportive dilettantistiche di gestione di impianti sportivi pubblici che siano in attesa di rinnovo o scadute ovvero in scadenza entro il 31 dicembre 2022.</p>

Articolo 22	<p>Registrazione degli aiuti di Stato Covid-19</p> <p>Nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2020 e il 31 dicembre 2024 (anziché 2023), l'inadempimento degli obblighi di registrazione degli aiuti di Stato di cui all'articolo 52, commi 1, 3 e 7, secondo periodo, D.L. 234/2012 non comporta responsabilità patrimoniale del responsabile della concessione o dell'erogazione degli aiuti medesimi.</p> <p>Per definire modalità semplificate per l'inserimento degli aiuti di Stato di natura fiscale, contributiva e assicurativa nel Registro nazionale degli aiuti di Stato e di razionalizzare il relativo regime di responsabilità, è concesso più tempo anche per apportare modifiche al regolamento <i>ex</i> articolo 52, commi 6 e 7, L. 234/2012 entro il 31 dicembre 2023 (anziché 2022).</p> <p>Quanto alla proroga dei termini in materia di registrazione degli aiuti di Stato Covid-19 nel Registro nazionale aiuti, la situazione aggiornata è la seguente. Con riferimento agli aiuti non subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati, ovvero subordinati all'emanazione di provvedimenti di concessione o di autorizzazione alla fruizione comunque denominati il cui importo non è determinabile nei predetti provvedimenti, ma solo a seguito della presentazione della dichiarazione resa a fini fiscali nella quale sono dichiarati, i termini di cui all'articolo 10, comma 1, secondo periodo, D.M. 115/2017, in scadenza:</p> <ul style="list-style-type: none">• dalla data del 22 giugno 2022 al 31 dicembre 2022, sono prorogati al 30 settembre (anziché giugno) 2023;• dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2023, sono prorogati al 31 marzo 2024 (anziché dicembre 2023);• dal 1° luglio 2023 al 31 dicembre 2023, sono prorogati al 31 marzo 2024 (novità);• dal 1° gennaio 2024 al 30 giugno 2024, sono prorogati al 30 settembre 2024 (novità).
-------------	--

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Cordiali saluti

F. Cignolini