NEWSLETTER N° 2/2023

Milano, 13 gennaio 2023

Oggetto: La Legge Finanziaria 2023 – Le principali novità fiscali (parte 2 di 3)

Gentili Clienti,

Come noto è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 303 del 29 dicembre 2022 la c.d. "Legge di Bilancio 2023" (Legge 29.12.2022 n. 197). La norma è composta da un unico articolo strutturato in 903 commi e contiene una serie di importanti novità di natura fiscale in vigore dal 1° gennaio 2023 che vengono illustrate nella presente newsletter.

Le principali novità

- l'estensione del regime forfetario e la flat tax incrementale;
- l'incremento dell'ammortamento dei fabbricati strumentali per le imprese operanti nel commercio di prodotti di consumo al dettaglio;
- la limitazione dell'ambito di applicazione delle semplificazioni per la correzione degli errori contabili;
- nuove disposizioni inerenti al regime fiscale e alle regole sul monitoraggio delle cripto-attività.

Sommario

I. NOVITÀ IN TEMA DI IMPOSTE DIRETTE 3

1. Detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di pasti e bevande (commi da 58 a 62) 3
2. Riduzione dell'imposta sostitutiva sui premi di risultato per l'anno 2023 (comma 63) 3
3. Maggior ammortamento immobili attività di commercio (commi da 65 a 69) 3
4. Correzione di errori contabili – Rilevanza nel periodo di bilancio – Ambito di applicazione (commi da 273 a 275) 4
5. Proroga esenzione del reddito dei fabbricati e dall'IMU per gli immobili distrutti o inagibili per il sisma dell'Italia centrale del 2016 e 2017 (comma 750 lettera b) 5

II. NOVITÀ IN TEMA DI REGIMI FISCALI SEMPLIFICATI 5

1. Modifiche al Regime Forfettario (comma 54) 5
2. Flat tax incrementale (commi da 55 a 57) 6
3. Nuovi limiti contabilità semplificata (comma 276) 6

III. NOVITÀ IN TEMA DI IVA 6

1. Cessioni di beni per il tramite di piattaforme digitali (comma 151) 6
2. Aliquota IVA somministrazioni di gas del I trimestre 2023 (comma 13) 7
3. Aliquota IVA gas metano per i contratti "servizio energia" del I trimestre 2023 (comma 14) 7
4. Aliquota IVA servizi di teleriscaldamento del I trimestre 2023 (comma 16) 7
5. Aliquota IVA prodotti per l'infanzia e per l'igiene femminile (comma 72) 7
6. Aliquota IVA per le cessioni di pellet (comma 73) 7
7. Operazioni inesistenti in reverse charge – Sanzioni (comma 152) 7

IV. NOVITA' IN TEMA DI FISCALITA' INTERNAZIONALE 8

1. Regime di deducibilità dei costi black list (commi da 84 a 86) 8
2. Tassazione delle plusvalenze su società ed enti immobiliari (commi da 96 a 99) 9
3. Investment Management Exemption (comma 255) 9

V. NOVITA' IN MATERIA DI CRIPTO – VALUTE 10

1. Regime fiscale delle cripto - attività (commi da 126 a 127, 131 e 132) 10
2. Monitoraggio fiscale delle cripto-attività (comma 129) 11
3. Rideterminazione del valore delle cripto-attività (commi da 133 a 136) 11
4. Regolarizzazione delle cripto – attività 11
5. Imposta di bollo e IVAFE (commi da 144 a 146) 12

I. NOVITÀ IN TEMA DI IMPOSTE DIRETTE

1. Detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di pasti e bevande (commi da 58 a 62)

È prevista un'imposta sostitutiva del 5% sulle mance percepite da personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione alimenti e bevande.

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

- del settore privato;
- titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore a 50.000 euro;
- delle strutture ricettive e degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande di cui all'art. 5 della L. 287/1991.

Il comma 58 stabilisce che le somme destinate ai suddetti lavoratori 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 comunicali pari al 5%.

L'imposta sostitutiva del 5%:

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

Il lavoratore ha la possibilità di rinunciare all'applicazione dell'imposta sostitutiva per iscritto.

Tali somme, ricevute dai lavoratori, sono escluse dalla retribuzione imponibile ai fini del calcolo dei contributi previdenziali e assistenziali e premi per l'assicurazione contro gli infortuni sul lavoro e le malattie professionali. Esse, inoltre, non sono computate ai fini del calcolo del trattamento di fine rapporto.

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

2. Riduzione dell'imposta sostitutiva sui premi di risultato per l'anno 2023 (comma 63)

Viene ridotta dal 10% al 5% l'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale sui premi di risultato prevista dall'art. 1 c. 182 della L. 208/2015, limitatamente ai premi e alle somme erogati nel 2023.

3. Maggior ammortamento immobili attività di commercio (commi da 65 a 69)

Viene stabilito che **le quote di ammortamento del costo dei fabbricati strumentali per l'esercizio delle imprese operanti nei settori del commercio di prodotti di consumo al dettaglio sono deducibili in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo degli stessi fabbricati del coefficiente del 6%**.

La disposizione si applica limitatamente ai fabbricati strumentali utilizzati per l'attività svolta nei settori di seguito indicati:

Codice Ateco	Descrizione
47.11.10	Ipermercati
47.11.20	Supermercati
47.11.30	Discount di alimentari
47.11.40	Minimercati ed altri esercizi non specializzati di alimentari vari
47.11.50	Commercio al dettaglio di prodotti surgelati
47.19.10	Grandi magazzini
47.19.20	Commercio al dettaglio in esercizi non specializzati di computer, periferiche, attrezzature per le telecomunicazioni, elettronica di consumo audio e video, elettrodomestici
47.19.90	Empori ed altri negozi non specializzati di vari prodotti non alimentari
47.21	Commercio al dettaglio di frutta e verdura in esercizi specializzati
47.22	Commercio al dettaglio di carni e di prodotti a base di carne in esercizi specializzati
47.23	Commercio al dettaglio di pesci, crostacei e molluschi in esercizi specializzati
47.24	Commercio al dettaglio di pane, torte, dolciumi e confetteria in esercizi specializzati
47.25	Commercio al dettaglio di bevande in esercizi specializzati
47.26	Commercio al dettaglio di prodotti del tabacco in esercizi specializzati
47.29	Commercio al dettaglio di altri prodotti alimentari in esercizi specializzati

Le imprese il cui valore del patrimonio è prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività di impresa, dagli impianti e dai fabbricati utilizzati direttamente nell'esercizio d'impresa, aderenti al regime di tassazione di gruppo di cui agli artt. 117 ss. del TUIR, possono avvalersi dell'incremento dell'ammortamento in relazione i fabbricati concessi in locazione ad imprese operanti nei settori indicati e aderenti al medesimo regime di tassazione di gruppo.

Le disposizioni attuative delle norme in esame saranno adottate con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate, da emanare entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della Legge di bilancio 2023.

Le disposizioni si applicano per il periodo di imposta in corso al 31.12.2023 e per i quattro periodi di imposta successivi e, quindi, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, per i periodo 2023-2027.

4. Correzione di errori contabili – Rilevanza nel periodo di bilancio – Ambito di applicazione (commi da 273 a 275)

Viene modificato l'art. 83 co. 1 del TUIR (come risultante a seguito delle disposizioni introdotte dall'art. 8 co. 1 lett. b) del DL 21.6.2022 n. 73, conv. L. 4.8.2022 n. 122, c.d. DL "Semplificazioni fiscali"), stabilendo che la semplificazione ivi prevista (che determina **il riconoscimento fiscale dei componenti di reddito imputati in bilancio - a Conto economico o a Stato patrimoniale, a seconda della rilevanza dell'errore - nell'esercizio in cui viene operata la correzione degli errori contabili, senza che sia, invece, necessaria la presentazione della dichiarazione integrativa con riferimento al periodo d'imposta in cui è stato commesso l'errore**), sussistendo gli altri presupposti, **opera soltanto per i soggetti che sottopongono il proprio bilancio d'esercizio a revisione legale dei conti**.

Analoga modifica è apportata all'art. 8 co. 1-bis del DL 73/2022 (conv. L. 122/2022) in materia di IRAP.

Resta fermo che l'interpretazione sistematica della norma induce a ritenere che la semplificazione sia riferibile ai soli soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata. Per i soggetti che non adottano tale principio, rimangono, invece, valide le modalità di correzione degli errori finora adottate, che sono conseguenza della prassi dell'Agenzia delle Entrate (in specie della circ. Agenzia delle Entrate 24.9.2013 n. 31), nonché delle disposizioni introdotte dal DL 22.10.2016 n. 193 (conv. L. 1.12.2016 n. 225) in riferimento alle dichiarazioni integrative.

Le modifiche in esame si applicano a partire dal periodo d'imposta in corso al 22.6.2022 e, quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, a partire dal 2022.

5. Proroga esenzione del reddito dei fabbricati e dall'IMU per gli immobili distrutti o inagibili per il sisma dell'Italia centrale del 2016 e 2017 (comma 750 lettera b)

Viene prorogata l'esenzione dal reddito dei fabbricati e dall'IMU per gli immobili distrutti o dichiarati inagibili a causa degli eventi sismici del 2016 e 2017 che hanno colpito le Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, ex art. 48 c. 16 del DL 189/2016.

Tali fabbricati, inoltre, sono esenti dall'IMU, ex art. 48 c. 16 del DL 189/2016, fino alla definitiva ricostruzione o agibilità, e comunque non oltre il 31.12.2023.

II. NOVITÀ IN TEMA DI REGIMI FISCALI SEMPLIFICATI

1. Modifiche al Regime Forfettario (comma 54)

A partire dall'1.1.2023, è incrementata da 65.000 a 85.000 euro il limite di ricavi e compensi per l'accesso e la permanenza nel regime forfettario, senza distinzione in base al codice attività.

La soglia si calcola sulla base dei ricavi o 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. 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.

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

Ai fini delle imposte dirette, per il periodo d'imposta in cui i ricavi o i compensi superano il predetto limite, il reddito 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. È quindi fatta salva l'esclusione da IVA per le operazioni precedenti che, ai sensi dell'art. 6 del DPR 633/72, si intendono già effettuate.

2. Flat tax incrementale (commi da 55 a 57)

Viene disposto che, per il solo anno 2023, i contribuenti, persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfettario, possono applicare, in luogo delle aliquote per scaglioni IRPEF, un'**imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali, con l'aliquota del 15 per cento 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 tra quello dichiarato negli anni dal 2020 al 2022.

La differenza va decurtata di un importo pari al 5 per cento dell'importo più elevato tra quelli del predetto triennio 2020-2022.

Viene disposto che quando le vigenti disposizioni, per il riconoscimento o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, fanno riferimento al possesso di requisiti reddituali, si deve tenere conto anche della parte di reddito assoggettata all'imposta sostitutiva in commento. Per la determinazione degli acconto dovuti ai fini IRPEF e relative addizioni per il 2024 si deve assumere, come imposta dell'anno precedente, ossia del 2023, quella che si sarebbe determinata senza l'applicazione dell'imposta sostitutiva in commento.

3. Nuovi limiti contabilità semplificata (comma 276)

È stato **elevato l'ammontare dei ricavi fino a concorrenza del quale le imprese sono ammesse al regime di contabilità semplificata** previsto dall'art. 18 del DPR 600/73 (salvo opzione per il regime ordinario di contabilità). Per effetto della modifica, detto regime è adottato "naturalmente" qualora i ricavi percepiti (o conseguiti) in un anno intero non siano superiori a:

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

I nuovi limiti di ricavi si applicano a decorrere dall'1.1.2023.

Per individuare il regime contabile "naturale" per l'anno 2023, le imprese devono verificare se, nell'anno 2022, sia stato o meno superato il limite di 500.000 o 800.000 euro di ricavi per poter beneficiare del regime contabile semplificato.

III. NOVITÀ IN TEMA DI IVA

1. Cessioni di beni per il tramite di piattaforme digitali (comma 151)

Si introduce uno specifico **obbligo comunicativo in capo ai soggetti passivi IVA che facilitano, tramite l'uso di un'interfaccia elettronica,** quale un mercato virtuale, una piattaforma, un portale o mezzi analoghi**, le vendite di determinati beni mobili, esistenti nel territorio dello Stato, nei confronti di cessionari che non sono soggetti passivi ai fini IVA.** I soggetti passivi saranno tenuti a trasmettere all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai propri fornitori e alle operazioni effettuate.

2. Aliquota IVA somministrazioni di gas del I trimestre 2023 (comma 13)

È stabilita, in via transitoria **l'aliquota IVA del 5%**, in deroga a quella applicabile (10% o 22%), 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.

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.

3. Aliquota IVA gas metano per i contratti "servizio energia" del I trimestre 2023 (comma 14)

L'applicazione **dell'aliquota IVA del 5%**, prevista per le somministrazioni di gas metano, è estesa anche alle **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.

4. Aliquota IVA servizi di teleriscaldamento del I trimestre 2023 (comma 16)

In deroga alla disciplina ordinaria prevista dal DPR 633/72, è introdotta **l'aliquota IVA del 5%** 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.

5. Aliquota IVA prodotti per l'infanzia e per l'igiene femminile (comma 72)

Con il nuovo n. 1-sexies della Tabella A, Parte II-bis, allegata al DPR 633/72, è introdotta **l'aliquota IVA del 5%** per i prodotti per l'infanzia e per tutti i prodotti assorbenti e tamponi, destinati alla protezione dell'igiene femminile.

6. Aliquota IVA per le cessioni di pellet (comma 73)

Per l'anno 2023, alle cessioni di pellet si applica **l'aliquota IVA del 10%.**

7. Operazioni inesistenti in reverse charge – Sanzioni (comma 152)

L'art. 6 co. 9-bis.3 del DLgs. 471/97 prevede che, se il cessionario o committente applica l'inversione contabile per operazioni esenti, non imponibili o comunque non soggette a imposta, in sede di accertamento devono essere espunti sia il debito computato da tale soggetto nelle liquidazioni dell'imposta che la detrazione operata nelle liquidazioni anzidette, fermo restando il diritto del medesimo soggetto a recuperare l'imposta eventualmente non detratta. La disposizione si applica anche nei casi di operazioni inesistenti, ma trova in tal caso applicazione la sanzione amministrativa compresa tra il cinque e il dieci per cento dell'imponibile, con un minimo di 1.000 euro.

L'art. 1 co. 152 della Legge di bilancio 2023 aggiunge al co. 9-bis.3 il fatto che **le disposizioni di cui ai periodi precedenti non si applicano e il cessionario o committente è punito con la sanzione** di cui al comma 6, ossia con la sanzione amministrativa **pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta**, **con**

riferimento all'imposta che non avrebbe potuto detrarre quando le operazioni inesistenti imponibili sono state determinate da un intento di evasione o di frode del quale sia provato che il cessionario o committente era consapevole.

IV. NOVITA' IN TEMA DI FISCALITA' INTERNAZIONALE

1. Regime di deducibilità dei costi black list (commi da 84 a 86)

Vengono reintrodotti, ai co. 9-bis - 9-quinquies dell'art. 110 del TUIR, 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.

Nello specifico, **si dispone che le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni, che hanno avuto concreta esecuzione, intercorse con controparti residenti ovvero localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali sono ammessi in deduzione nei limiti del loro valore normale, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR.** I suddetti limiti non trovano applicazione a fronte della prova dell'effettivo interesse economico e della concreta esecuzione delle operazioni poste in essere da parte delle imprese residenti in Italia.

Ai sensi del nuovo co. 9-bis dell'art. 110 del TUIR, si considerano Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali le giurisdizioni individuate nell'allegato I alla lista UE delle giurisdizioni non cooperative a fini fiscali, adottata con conclusioni del Consiglio dell'Unione europea.

Mediante una modifica di coordinamento all'art. 31-ter co. 1 lett. a) del DPR 600/73, si dispone che le imprese che aderiscono al regime dell'adempimento collaborativo di cui agli artt. 3 ss. del DLgs. 128/2015 possano accedere alla procedura di accordo preventivo ai fini della definizione in contraddittorio dei metodi di calcolo del valore normale delle operazioni con soggetti localizzati Stati o territori black list.

Viene altresì **reintrodotto l'obbligo di indicazione separata dei costi nella dichiarazione dei redditi, indipendentemente dal fatto che essi risultino inferiori o superiori al valore normale.**

A norma dell'art. 8 co. 3-bis del DLgs. 471/97, in caso di omessa o incompleta indicazione delle spese e degli altri componenti negativi di cui all'art. 110 co. 9-ter del TUIR, si applica una sanzione amministrativa:

- pari al 10% dell'importo complessivo delle spese e dei componenti negativi non indicati nella dichiarazione dei redditi;
- con un minimo di 500 euro ed un massimo di 50.000 euro.

L'Amministrazione, prima di procedere all'emissione dell'accertamento, deve notificare all'interessato un avviso con il quale è concessa al medesimo la possibilità di fornire, nel termine di 90 giorni, la prova dell'effettivo interesse economico e della concreta esecuzione dell'operazione. Ove l'Amministrazione non ritenga idonee le prove addotte, deve darne specifica motivazione nell'avviso di accertamento.

A tal fine, il contribuente può interpellare l'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 11 co. 1 lett. b) della L. 212/2000.

2. Tassazione delle plusvalenze su società ed enti immobiliari (commi da 96 a 99)

Vengono **modificati i criteri di tassazione delle plusvalenze realizzate tramite cessione a titolo oneroso in società od enti di natura immobiliare**. Le società ed enti interessati dalle modifiche normative sono quelli il cui valore deriva, per più della metà, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia. Nell'effettuare tale computo non vanno tenuti in considerazione i beni immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività di impresa nonché quelli utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa. Sono altresì escluse le cessioni di società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati.

Viene introdotto il nuovo co. 1-bis all'art. 23 del TUIR, in forza del quale si considerano come prodotti in Italia dai non residenti i redditi derivanti dalla cessione a titolo oneroso delle partecipazioni in società ed enti anch'essi non residenti il cui valore deriva prevalentemente da beni immobili situati in Italia.

Viene introdotto il co. 5-bis all'art. 5 del DLgs. 461/97, secondo cui, in deroga all'esenzione prevista dal precedente co. 5, sono tassabili in Italia le plusvalenze realizzate in relazione a partecipazioni detenuti in società ed enti immobiliari da parte di qualsivoglia soggetto non residente.

In precedenza, di contro, non erano soggette a tassazione le plusvalenze che si considerano prodotte in Italia e realizzate da soggetti non residenti in Italia di cui all'art. 6 del DLgs. 239/96. Le plusvalenze realizzate da tali soggetti su partecipazioni non qualificate considerate territorialmente rilevanti in Italia godevano di una esenzione da imposizione in Italia.

A seguito di questa modifica, **l'esenzione spetta solamente in relazione alle plusvalenze derivanti da cessioni a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate in società ed enti diverse da quelle il cui valore deriva, per più della metà, in qualsiasi momento nel corso dei 365 giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati in Italia.** Al fine di evitare potenziali tematiche di discriminazione a livello europeo, le nuove disposizioni non si applicano alle plusvalenze realizzate da:

- OICR di diritto estero conformi alla direttiva 2009/65/CE;
- OICR, non conformi alla citata direttiva 2009/65/CE, il cui gestore sia soggetto a forme di vigilanza nel Paese estero nel quale è istituito ai sensi della direttiva 2011/61/UE;
- istituiti negli Stati membri dell'Unione europea e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio economico europeo che consentono un adeguato scambio di informazioni.

3. Investment Management Exemption (comma 255)

Sono state introdotte **due presunzioni atte ad evitare la configurazione in Italia di stabili organizzazioni da parte di veicoli di investimento esteri**. La norma prevede una presunzione sia per le stabili organizzazioni materiali sia per le stabili organizzazioni personali. Nondimeno, in entrambe le fattispecie, è necessario che i requisiti riportati di seguito siano rispettati:

- il veicolo di investimento deve essere residente in uno degli Stati o territori che consentono un adeguato scambio di informazioni elencati nella white list di cui al DM 4.9.96;

- il veicolo di investimento deve rispettare alcuni requisiti di indipendenza da identificarsi con un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;
- il soggetto che opera in Italia (sia esso ivi residente o meno) non deve ricoprire cariche negli organi di amministrazione e/o di controllo del veicolo di investimento e non deve detenere una partecipazione ai risultati economici del veicolo di investimento – od ai risultati economici di soggetti facenti parte del medesimo gruppo di tale veicolo – superiore al 25%;
- il soggetto che opera in Italia deve essere remunerato a valore di mercato.

Nel caso di stabile organizzazione materiale, al verificarsi dei requisiti sopraelencati la presunzione si applica in presenza di un'impresa residente che svolge attività in favore del veicolo di investimento. Differentemente, nel caso di stabile organizzazione personale la presenza del requisito di dipendenza del soggetto che svolge attività sul territorio dello stato in nome e per conto della società estera configura la presunzione di stabile organizzazione in Italia dei veicolo di investimento.

V. NOVITA' IN MATERIA DI CRIPTO – VALUTE

1. Regime fiscale delle cripto - attività (commi da 126 a 127, 131 e 132)

Il regime fiscale delle cripto-attività è stato formulato ex novo dalla Legge di Bilancio 2023 attraverso apposite integrazioni del TUIR e degli artt. 5, 6, 7 e 10 del DLgs. 461/97. A tali fini, per cripto-attività si intende "*una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti o memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologie analoga*".

Il regime impositivo delle cripto-attività per i **soggetti non imprenditori** si rinviene nel nuovo art. 67 co. 1 lett. c-sexies) del TUIR che fa **rientrare tra i redditi diversi di natura finanziaria** "***le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attività, comunque denominate***". Il nuovo art. 67 co. 1 lett. c-sexies) del TUIR prevede, inoltre:

- che tali redditi non sono assoggettati a tassazione se inferiori, complessivamente, a 2.000 euro nel periodo d'imposta;
- che in ogni caso non costituisce fattispecie fiscalmente rilevante la permuta tra cripto-attività aventi le medesime caratteristiche e funzioni.

Secondo il nuovo co. 9-bis dell'art. 68 del TUIR:

- le plusvalenze di cui all'art. 67 co. 1 lett. c-sexies) sono determinate in base alla differenza tra il corrispettivo percepito, o il valore normale delle attività permutate, e il costo o valore di acquisto delle stesse;
- i redditi derivanti dalla detenzione delle cripto-attività sono determinati in base a quanto percepito, senza alcuna deduzione.

Inoltre, il costo o valore di acquisto, da documentarsi a cura del contribuente, si basa su "elementi certi e precisi". In loro assenza, il costo è pari a zero.

Le plusvalenze e gli altri redditi di cui all'art. 67 co. 1 lett. c-sexies) del TUIR sono assoggettati all'imposta sostitutiva del 26% di cui all'art. 5 co. 2 del DLgs. 461/97. Per i redditi in esame sono espressamente ammesse le opzioni per i regimi del risparmio amministrato e del risparmio gestito.

La Legge di Bilancio 2023 ha inserito nell'art. 110 del TUIR il nuovo co. 3-bis, ai sensi del quale, in deroga ai criteri di valutazione previsti in via generale dall'art. 110 medesimo, **se il soggetto è imprenditore**, **non concorrono alla formazione del reddito i componenti positivi e negativi che risultano dalla valutazione delle cripto-attività alla chiusura del periodo d'imposta, a prescindere dall'imputazione a Conto economico.** Il criterio di irrilevanza fiscale delle valutazioni delle cripto-attività si estende anche all'IRAP.

2. Monitoraggio fiscale delle cripto-attività (comma 129)

Con una modifica all'art. 1 co. 1 del DL 167/90, **si estende il monitoraggio ad opera degli intermediari finanziari:**

- sotto il profilo soggettivo (includendovi anche i prestatori di servizi di portafoglio digitale di cui all'art. 3 co. 5 lett. i-bis) del DLgs. 231/97);
- sotto il profilo oggettivo (includendo, oltre alle valute virtuali, le altre cripto-attività).

Inoltre, si includono nel monitoraggio anche i prestatori di servizi di portafoglio digitale di cui all'art. 3 co. 5 lett. i-bis) del DLgs. 231/97 tra i soggetti ai quali è possibile richiedere i dati delle operazioni in esame.

Per quanto riguarda il quadro RW, la modifica ha interessato l'art. 4 co. 1 del DL 167/90, includendo in modo espresso tra le attività oggetto di segnalazione le cripto-attività.

3. Rideterminazione del valore delle cripto-attività (commi da 133 a 136)

Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e delle minusvalenze su cripto-attività di cui alla lett. c-sexies) del co. 1 dell'art. 67 del TUIR **possedute alla data dell'1.1.2023** **può essere assunto**, in luogo del costo o del valore di acquisto, **il valore a tale data**, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR, **a condizione che il predetto valore sia assoggettato a un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi del 14%.**

Il regime opzionale può riguardare "ciascuna cripto-attività" posseduta e la base imponibile dell'imposta sostitutiva per la rideterminazione del valore delle cripto-attività è rappresentata dal valore normale delle stesse, determinato con i criteri di cui all'art. 9 del TUIR, alla data dell'1.1.2023.

L'imposta sostitutiva del 14% deve essere versata, alternativamente:

- in un'unica soluzione, entro il 30.6.2023;
- in modo rateale (ossia, in un massimo di tre rate annuali di pari importo, con interessi del 3% annuo sulle rate successive alla prima).

È consentita la compensazione con importi a credito nel modello F24.

4. Regolarizzazione delle cripto – attività

La Legge di Bilancio 2023 disciplina una **apposita procedura di regolarizzazione delle violazioni pregresse**, sia in tema reddituale che di monitoraggio fiscale.

Possono accedere i soggetti menzionati dall'art. 4 co. 1 del DL 167/90 tenuti agli obblighi di monitoraggio fiscale, e quindi le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate residenti in Italia. Presupposto per la regolarizzazione è l'omessa indicazione nel quadro RW delle cripto-attività detenute entro il 31.12.2021, nonché l'omessa indicazione dei redditi da esse ritratte.

Ai fini della regolarizzazione in esame, se il contribuente non ha realizzato redditi nel periodo d'imposta, ma aveva criptovalute da dichiarare nel quadro RW, occorre versare una sanzione ridotta dello 0,5% del valore delle attività non dichiarate per ciascun periodo d'imposta interessato.

Se, invece, il soggetto in questione ha realizzato redditi nel periodo di riferimento, la regolarizzazione avviene con il pagamento:

- di una "imposta sostitutiva" pari al 3,5% del valore delle attività detenute al termine di ciascun anno, o al momento del realizzo;
- unitamente ad una maggiorazione dello 0,5% del medesimo valore, a titolo di sanzioni e interessi, che "copre" le violazioni sul monitoraggio fiscale.

La regolarizzazione avviene con la presentazione, a cura dei contribuenti interessati, di una istanza di emersione, il cui modello sarà approvato con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

Non è possibile regolarizzare attività frutto di operazioni illecite o acquistate attraverso proventi derivanti da attività illecite.

5. Imposta di bollo e IVAFE (commi da 144 a 146)

A partire dall'1.1.2023 anche le **cripto-attività** saranno **soggette all'imposta di bollo e all'IVAFE** nella misura proporzionale del **2 per mille**. L'IVAFE è dovuta ove le cripto-attività siano detenute presso un intermediario non residente, o se sono archiviate su chiavette, PC o smartphone.

Gli obblighi di assolvimento dell'IVAFE vengono estesi alla generalità dei soggetti residenti, ove le cripto-attività non siano assoggettate all'imposta di bollo. Sembra, quindi, che anche i soggetti imprenditori dovranno assolvere l'IVAFE sulle cripto- attività. Resta comunque fermo quanto previsto dal co. 20 dell'art. 19 del DL 201/2011, secondo cui per i soggetti diversi dalle persone fisiche l'imposta è dovuta nella misura massima di 14.000 euro.

::*:*:*:*:*

Restando a Vostra disposizione, porgiamo i nostri migliori saluti.

Per specifiche richieste e chiarimenti, scrivete a: milano@eptalex.com.

(Eptalex – Garzia Gasperi & Partners)