

Circolare n° 5 del 11/09/2023

Gentili Clienti, con la presente Circolare si propone un approfondimento dei seguenti argomenti, già anticipati in precedenza:

OGGETTO

- [1. Crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas](#)
- [2. Trattamento fiscale delle crypto-attività e regolarizzazione](#)
- [3. Flat Tax incrementale: ambito e casi pratici](#)

1. CREDITI D'IMPOSTA PER L'ACQUISTO DI ENERGIA ELETTRICA E GAS

La Legge di Bilancio 2023¹ e il Decreto Bollette² hanno prorogato per i primi due trimestri 2023, con differenti aliquote in relazione alla tipologia di impresa, i crediti d'imposta per far fronte all'incremento dei costi provocati dalla crisi dell'energia elettrica e del gas naturale, già riconosciuti per il 2022.

Per quanto concerne l'elenco dei soggetti beneficiari e le modalità di calcolo, si rimanda alla [Circolare di Studio n° 9 2022](#).

Si propone di seguito un prospetto riepilogativo delle aliquote dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale per ogni trimestre:

Soggetti beneficiari	Imprese energivore	Imprese non energivore	Imprese gasivore	Imprese non gasivore
I trimestre 2022	20%	-	10%	-
II trimestre 2022	25%	15%	25%	25%
III trimestre 2022	25%	15%	25%	25%
IV trimestre 2022	40%	30%	40%	40%
I trimestre 2023	45%	35%	45%	45%
II trimestre 2023	20%	10%	20%	20%

I crediti d'imposta possono essere utilizzati esclusivamente in compensazione; è possibile l'utilizzo per il versamento degli acconti d'imposta, anche qualora risultino superiori se calcolati con il metodo previsionale rispetto a quello storico.

¹ Legge n°197 del 29/12/2022

² Decreto-legge n°34 del 30/03/2023

Si elencano di seguito i codici tributo da utilizzare in riferimento a ciascun periodo:

Soggetti beneficiari	Imprese energivore	Imprese non energivore	Imprese gasivore	Imprese non gasivore
I trimestre 2022	6960	-	6966	-
II trimestre 2022	6961	6963	6962	6964
III trimestre 2022	6968	6970	6969	6971
Ottobre e novembre 2022	6983	6985	6984	6986
Dicembre 2022	6993	6995	6994	6996
I trimestre 2023	7010	7011	7012	7013
II trimestre 2023	7015	7016	7017	7018

Tali crediti d'imposta sono utilizzabili:

- entro il 30/09/2023, se relativi al III e IV trimestre 2022, a condizione di aver effettuato la Comunicazione dei crediti d'imposta maturati e non ancora compensati entro il 16/03/2023 (si veda [Comunicazione di Studio nr. 4/2023](#));
- entro il 31/12/2023, se relativi al I e II trimestre 2023.

Cessione del credito

È consentito cedere i crediti d'imposta descritti nel paragrafo precedente attraverso un'apposita comunicazione telematica all'Agenzia delle Entrate. Tuttavia, questa opzione può essere esercitata solo nella sua totalità, senza la possibilità di ulteriori trasferimenti, a meno che non si desideri effettuare due ulteriori cessioni a favore di:

- Banche e intermediari finanziari;
- Società che fanno parte di un gruppo bancario;
- Compagnie di assicurazioni.

Affinché sia possibile effettuare la cessione dei crediti energetici, è necessario che un soggetto abilitato apponga il visto di conformità e proceda alla trasmissione telematica del modello entro le seguenti scadenze: **entro il 20/09/2023** per la cessione dei crediti d'imposta energetici e del gas relativi al **terzo e quarto trimestre del 2022**, ed entro il **18/12/2023** per la cessione dei crediti d'imposta energetici e del gas relativi al **primo e secondo trimestre del 2023**.

Remissione in bonis

Si fa presente che i beneficiari dei crediti d'imposta ottenuti per l'acquisto di energia elettrica, gas e carburanti nel terzo trimestre del 2022, così come nei mesi di ottobre, novembre e dicembre dello stesso anno, erano tenuti a inviare una notifica all'Agenzia delle Entrate entro il 16/03/2023; questa notifica doveva indicare l'importo del credito accumulato e non ancora utilizzato fino a tale data. Si sottolinea che la mancata adesione a questa scadenza avrebbe comportato la perdita del diritto di utilizzare il credito ancora disponibile.

Segnaliamo che, con [la risoluzione n. 27/E del 19/06/2023](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che è applicabile a tale adempimento la c.d. "**remissione in bonis**", per i soggetti che non hanno proceduto ad inviare la Comunicazione nei tempi di legge.

Di conseguenza il contribuente per fruire di tale istituto deve:

- 1) **Possedere i requisiti sostanziali** richiesti dalle norme di riferimento;
- 2) **Effettuare la comunicazione** entro il 30/09/2023;

- 3) **Versare** contestualmente l'importo pari alla misura minima della **sanzione pari a euro 250** con F24 Elide utilizzando il codice tributo 8114.

Si precisa che la **remissione in bonis**, dovendo necessariamente precedere l'utilizzo del credito, **non può essere effettuata oltre il termine fissato** a tal fine (ad oggi, il 30/09/2023), e deve comunque essere eseguita prima dell'utilizzo in compensazione del credito.

2. TRATTAMENTO FISCALE DELLE CRIPTO-ATTIVITÀ E REGOLARIZZAZIONE

Con la Legge di bilancio 2023 sono state apportate importanti modifiche alla disciplina di tassazione delle cripto-attività, al fine di rendere la normativa fiscale coerente con l'evoluzione delle diverse tipologie di cripto-attività presenti sul mercato.

Ai fini fiscali, le cripto-attività sono state definite nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) come *“una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti o memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analoga”*.

Tali attività sono gestite grazie a portafogli digitali (“wallet”) mediante l'autorizzazione con chiavi pubbliche e private. I wallet vengono suddivisi in categorie diverse, tenendo conto di vari criteri. Tra questi, i più rilevanti sono basati sulla tipologia di tecnologia di conservazione utilizzata (ad esempio carta, dispositivo fisico, software per computer, app mobile, servizi online), sulla modalità di connessione alla rete dell'ambiente in cui le chiavi sono memorizzate - wallet online (“hot”) o offline (“cold”) - e sull'attribuzione del controllo della chiave privata, che può essere in mano all'utente o gestita da terzi (wallet custodiali o non custodiali).

Calcolo e tassazione della plusvalenza da cessione di cripto-attività

Per i **soggetti non imprenditori** il nuovo articolo 67 co. 1 lett. c-sexies) del TUIR ha incluso 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 non inferiori complessivamente a 2.000 euro nel periodo d'imposta”*.

Le plusvalenze sono costituite dalla differenza tra il corrispettivo percepito o il valore normale delle cripto-attività permutate e il costo o il valore di acquisto, e sono considerati come redditi diversi di natura finanziaria e soggetti all'imposizione fiscale con imposta sostitutiva del 26%. Tale imposizione si applica alle persone fisiche (a condizione che il reddito non sia generato tramite attività commerciali, professionali o come lavoratore dipendente), agli enti no-profit (se l'operazione non è parte di un'attività commerciale), alle società semplici e a quelle assimilate, così come ai soggetti non residenti senza una presenza fissa sul territorio dello Stato, quando il reddito è considerato generato nello stesso territorio. Il valore del costo da considerare per la determinazione della plusvalenza è quello sostenuto al momento dell'acquisto, che deve essere documentato con elementi certi e precisi a cura del contribuente; in mancanza il costo è assunto pari a zero.

Tali plusvalenze sono sommate algebricamente alle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono superiori alle plusvalenze, per un importo superiore a 2.000 euro, l'eccedenza è riportata in deduzione integralmente dall'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.

Permuta

E' stato chiarito che non assume rilevanza fiscale lo scambio tra valute virtuali, mentre assume rilevanza fiscale l'utilizzo di una cripto-attività per l'acquisto di un bene o un servizio o di un'altra tipologia di cripto-attività (ad esempio, l'utilizzo di una criptocurrency per acquistare un *non-fungible token* “NFT”) o la conversione in valuta.

Milano

Via Carducci, 32
Tel +39 02 855.031
milano@tcapartners.it

Milano Area Legale

Via Carducci, 32
Tel +39 02 366.336.63
legal@tcapartners.it

Torino

Piazza Carlo Felice, 18
Tel +39 011 538.386
torino@tcapartners.it

Roma

Via Boncompagni, 93
Tel +39 06 97.27.37.88
roma@tcapartners.it

I NFT sono strumenti digitali che costituiscono un certificato di unicità di un bene fisico o digitale sottostante e il cui scambio avviene all'interno di una *blockchain*; i NFT sono particolarmente diffusi in ambiti quali l'arte, la moda e il mondo dello sport.

Monitoraggio fiscale delle crypto-attività

Le persone fisiche che detengono investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria, soggetti a produrre redditi imponibili in Italia, sono obbligate a dichiararne il possesso all'Agenzia Entrate attraverso la **compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi**.

La Legge n. 197/2022 ha modificato l'art. 4, co. 1, **includendo espressamente tra le attività oggetto di segnalazione nel quadro RW le crypto-attività** indipendentemente dalle modalità di archiviazione e conservazione delle stesse, prescindendo dalla circostanza che le stesse siano detenute all'estero o in Italia.

Inoltre, l'art. 1, co. 146 della Legge n. 197/2022 **ha introdotto l'obbligo di pagamento dell'IVAFE** per le crypto-attività a partire dal 2023. L'imposta patrimoniale è dovuta nel caso in cui le crypto-attività siano detenute presso un intermediario non residente, o se sono archiviate su chiavette, PC o *smartphone*.

Utilizzo del regime del risparmio amministrato per intermediari residenti

La legge di Bilancio ha inoltre previsto la facoltà di optare per il regime di risparmio amministrato e per il risparmio gestito, esonerando il contribuente dall'obbligo di includere i redditi diversi di natura finanziaria da impiego di valute virtuali nella propria dichiarazione dei redditi.

Regolarizzazione delle crypto-attività

La legge di Bilancio 2023 ha previsto la procedura di regolarizzazione delle crypto-attività e dei relativi redditi da parte di persone fisiche, enti non commerciali e società semplici ed equiparate, residenti in Italia che detenevano crypto-attività fino al periodo d'imposta 2021, incluse le crypto-valute in violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale e/o hanno omesso di indicare i relativi redditi in dichiarazione.

La regolarizzazione è **ammessa relativamente ai periodi d'imposta fino al 2021**, per i quali non sono ancora scaduti i termini per l'accertamento o per la contestazione della violazione degli obblighi di dichiarazione e quelli ai fini delle imposte sui redditi ed eventuali addizionali.

I soggetti interessati possono regolarizzare la propria posizione presentando spontaneamente un'istanza di regolarizzazione utilizzando un apposito modello approvato con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 290480/2023 del 7 agosto 2023, e versando un importo commisurato al valore delle crypto-attività e/o dei redditi non dichiarati.

La procedura prevede:

- la spontanea, consapevole e autonoma **istanza di regolarizzazione** del richiedente;
- il **pagamento della sanzione** per la violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale (omessa indicazione) nella misura dello 0,5% del valore delle crypto-valute non dichiarate per ciascun anno;
- il **pagamento di una imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e delle eventuali addizionali nella misura del 3,5% del valore delle crypto-attività detenute alla fine di ogni anno o al momento del loro realizzo.

L'istanza deve essere inviata tramite PEC, **entro il 30 novembre 2023**, dai contribuenti o professionisti delegati, alla Direzione regionale competente in base al domicilio fiscale. L'istanza deve essere firmata digitalmente o, in mancanza di firma digitale, è necessario allegare le copie dei documenti di identità dei firmatari.

Inoltre, la richiesta deve essere accompagnata dalla ricevuta del versamento effettuato tramite il modello F24, in un'unica soluzione. È altresì richiesta una relazione di accompagnamento, insieme alla documentazione probatoria.

3. FLAT TAX INCREMENTALE: AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

La Legge di Bilancio 2023 ha introdotto il regime della c.d. *flat tax incrementale* del 15% rivolta, **per il solo anno d'imposta 2023, ai soli titolari di redditi d'impresa o da lavoro autonomo che non hanno optato per il regime forfettario.**

La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n° 18/E, pubblicata il 28 giugno 2023, ha fornito importanti chiarimenti su tale disciplina; in particolare, è stato chiarito **che sono esclusi dall'applicazione dell'agevolazione:**

1. i redditi delle società di persone imputati ai soci in virtù del principio di trasparenza. Tuttavia, il contribuente titolare di reddito d'impresa o da lavoro autonomo, che dovesse detenere una partecipazione in una società di persone, può comunque usufruire dell'agevolazione sul solo reddito derivante dall'attività da lavoro autonomo o d'impresa svolta individualmente;
2. i redditi delle società di capitali imputati ai soci che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale delle società a ristretta base proprietaria;
3. i redditi derivanti dall'esercizio di arti e professioni in forma associata.

Come anticipato, sono esclusi dall'applicazione i soggetti che hanno aderito al regime forfettario, in virtù del fatto che per loro è già prevista l'applicazione di una c.d. "flat tax".

Tuttavia, se il soggetto dovesse uscire dal regime forfettario già nel corso del 2023, avendo superato la soglia dei 100.000 euro di compensi o ricavi percepiti in corso d'anno, potrebbe usufruire del regime della *flat tax incrementale*, in quanto il superamento della soglia comporterebbe (a partire dall'anno d'imposta 2023) l'assoggettamento alla tassazione ordinaria secondo gli scaglioni IRPEF.

Infine, sono esclusi dall'applicazione dell'agevolazione coloro che hanno avviato l'attività d'impresa o da lavoro autonomo nel corso del 2023, mancando i dati relativi ai redditi conseguiti dal 2020 al 2022.

Determinazione della base di calcolo

La base imponibile sul quale effettuare il conteggio si determina effettuando la differenza tra:

- Il reddito d'impresa o da lavoro autonomo conseguito nel 2023;
- Il maggiore tra i redditi (della stessa natura del 2023) conseguiti negli anni d'imposta 2020, 2021, 2022.

Ottenuta tale differenza, che sarà abbattuta di un importo pari al 5% del maggiore dei redditi 2020, 2021 o 2022, si applicherà l'aliquota unica del 15% fino al tetto massimo previsto di 40.000 euro.

Viene infine chiarito che il reddito conseguito dallo svolgimento dell'attività d'impresa o da lavoro autonomo per *una frazione* d'anno deve essere necessariamente ragguagliato all'intero anno per individuare il reddito corretto.

Alcuni casi pratici

Per una migliore comprensione dell'agevolazione, risulta utile fornire due esempi numerici:

CASO 1)

- Reddito 2023: 110.000 euro;
- Reddito 2020: 80.000 euro;
- Reddito 2021: 75.000 euro;
- Reddito 2022: 70.000 euro;

I redditi da tenere in considerazione per verificare l'applicabilità della *flat tax* incrementale sono:

- Quello dell'anno corrente: 110.000 euro
- Il maggiore tra quelli conseguiti nel triennio precedente, ossia quello del 2020: 80.000 euro

Sul reddito più alto del triennio precedente, si tiene conto di un ulteriore abbattimento forfettario del beneficio del 5%: $80.000 \text{ euro} \times 5\% = 4.000 \text{ euro}$

La base imponibile sarà: $110.000 - (80.000 + 4.000) = 26.000 \text{ euro}$

Poiché la base imponibile è inferiore al tetto massimo di 40.000 euro, potrà essere applicata la *flat tax* al 15%, e quindi l'imposta sostitutiva sarà pari a: $26.000 \times 15\% = 3.900 \text{ euro}$.

Il reddito che sarà assoggettato alle aliquote ordinarie IRPEF sarà:

- $110.000 \text{ (reddito complessivo 2023)} - 26.000 \text{ (base imponibile assoggettata a flat tax)} = 84.000 \text{ euro}$

CASO 2)

- Reddito 2023: 150.000 euro;
- Reddito 2020: 80.000 euro;
- Reddito 2021: 75.000 euro;
- Reddito 2022: 90.000 euro;

La base imponibile sarà pari a: $150.000 - (90.000 + (5\% \times 90.000)) = 55.500 \text{ euro}$

Il tetto massimo assoggettabile alla *flat tax* è 40.000 euro. Pertanto, 40.000 euro saranno assoggettati all'aliquota fissa del 15%, generando un'imposta sostitutiva pari a 6.000 euro.

Il reddito che sarà assoggettato alle aliquote ordinarie IRPEF sarà:

- $150.000 \text{ (reddito 2023)} - 40.000 \text{ (tetto massimo assoggettabile a flat tax)} = 110.000 \text{ euro}$

Si può dire quindi che, anche a fronte di un sensibile aumento del reddito rispetto al triennio precedente, non si perde *tout court* il diritto all'applicazione della *flat tax*, avendo la possibilità di applicarla su un tetto massimo di 40.000 euro.

Con l'occasione inviamo i migliori saluti

TCA - Triberti Colombo & Associati

Milano

Via Carducci, 32
Tel +39 02 855.031
milano@tcapartners.it

Milano Area Legale

Via Carducci, 32
Tel +39 02 366.336.63
legal@tcapartners.it

Torino

Piazza Carlo Felice, 18
Tel +39 011 538.386
torino@tcapartners.it

Roma

Via Boncompagni, 93
Tel +39 06 97.27.37.88
roma@tcapartners.it