



**DDL Bilancio di previsione dello
Stato per l'anno finanziario 2023 e
Bilancio pluriennale per il triennio
2023-2025**

Nota di Aggiornamento

24 dicembre 2022

PREMESSA E VALUTAZIONI GENERALI

Il 24 dicembre la Camera dei deputati ha approvato in prima lettura il Disegno di legge di Bilancio per il 2023 (di seguito anche: “Manovra” o “Manovra economica” o “DDL”), che ora passa all’esame del Senato, dove non sono attesi ulteriori correttivi.

L’esame parlamentare è stata l’occasione per approvare una serie di modifiche, che non hanno però inciso sulla “cornice” e sulle principali scelte del DDL presentato dal Governo; al contempo, e in linea con una richiesta di Confindustria, ne hanno in parte colmato la debolezza sul versante degli investimenti privati. I lavori in Parlamento, caratterizzati da tempi compressi e da un certo “andirivieni” sulla sorte di alcuni emendamenti, hanno anche visto - aspetto non certo inedito - l’approvazione di interventi di matrice micro-settoriale o territoriale; al contempo, hanno consentito di correggere alcuni errori del DDL, come la controversa disposizione in tema di pagamenti elettronici.

Venendo ai principali contenuti della Manovra, già in Audizione Confindustria aveva evidenziato come gli effetti della pandemia e del conflitto russo-ucraino sul contesto socioeconomico rendessero necessario focalizzare i limitati spazi di bilancio prospettati dalla NADEF - circa 9 miliardi nel 2022 e 21 miliardi nel 2023 - su poche priorità, *in primis* l’energia. Dunque, è stata opportuna la scelta del Governo di concentrare le risorse derivanti dal maggiore indebitamento, circa due terzi della Manovra, sul **caro energia**. Una scelta coerente con quell’approccio pragmatico e prudente in tema di finanza pubblica, che è uno dei tratti del DDL, riconosciuto dalle istituzioni europee, e che risulta confermato all’esito dell’esame parlamentare.

In particolare, in tema di energia il DDL proroga, per il primo trimestre 2023, una serie di misure di sostegno, tra cui i **crediti d’imposta** relativi alle spese per energia elettrica e gas. Si tratta di strumenti importanti per le imprese ma che, pur con le rinnovate aliquote e decorrenze, iniziano a “mostrare la corda” in ragione soprattutto dei meccanismi applicativi, oltre che per la limitata prospettiva temporale che li connota.

In merito al contributo straordinario per i c.d. **extraprofitti**, il DDL introduce un contributo a carico dei soggetti che svolgono attività di produzione o vendita di energia elettrica, gas, prodotti petroliferi e di estrazione del gas. Grazie all’azione di Confindustria, durante l’esame parlamentare sono stati apportati utili correttivi che, migliorano il *design* della misura così come sono stati apportati correttivi, più volte richiesti, sul precedente contributo calcolato in base al saldo dei dati IVA. Ciò nonostante, restano alcune incongruenze con la disciplina varata in sede europea con il Regolamento n. 2022/1854 e alcune criticità di coordinamento con il precedente contributo.

La scelta iniziale, confermata nel dibattito parlamentare - nonostante le ripetute prese di posizione di Confindustria - di escludere le utenze superiori ai 16,5 kW dal novero dei beneficiari dell’azzeramento degli **oneri generali di sistema** elettrici per il primo trimestre 2023 (previsto, a differenza dei precedenti trimestri, solo per utenze con potenza fino a 16,5 kW) rappresenta la principale lacuna del DDL. Peraltro, con tutta probabilità il tema tornerà all’attenzione dal Governo nelle prossime settimane, visto il recente accordo raggiunto in sede europea sul prezzo massimo al tetto del gas, che - è ragionevole presumere - comporterà una revisione complessiva delle misure finora messe in campo.

Come noto, tra i principali effetti dell’emergenza in corso vi è, poi, il maggior fabbisogno di liquidità, specie per le PMI. Al riguardo, con una scelta opportuna, la Manovra rfinanzia il **Fondo di Garanzia per le PMI** e ne proroga, in coerenza con quanto già disposto per le garanzie SACE, l’attuale schema di intervento nell’ambito del Quadro temporaneo. Al contempo, non sono state recepite le proposte volte a rafforzare ulteriormente questi

strumenti, prevedendo, tra l'altro, la gratuità delle garanzie, per PMI e *mid cap*, e l'innalzamento delle percentuali di copertura ai livelli massimi consentiti.

Sul capitolo **investimenti privati**, come anticipato, Confindustria aveva segnalato la criticità della pressoché totale assenza di interventi, di cui era stata segnalata la **necessità** già in sede di predisposizione del DDL. Anche grazie a tale azione, l'esame in Parlamento è stata l'occasione per integrare la Manovra con misure importanti per le imprese. Il riferimento è, in particolare, al capitolo **Mezzogiorno**, che vede ora la proroga del credito d'imposta Sud, di quello per gli investimenti effettuati nelle ZES e della maggiorazione del credito di imposta per investimenti in ricerca e sviluppo per le imprese operanti al Sud.

Degno di nota anche il rifinanziamento della **legge Sabatini**, cui si affianca la proroga di sei mesi del termine per l'ultimazione degli investimenti con contratto di finanziamento stipulato dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2023. Sempre in tema di investimenti, Confindustria ha chiesto e ottenuto la proroga del termine per la **consegna dei beni 4.0**, disposto fino al 30 settembre 2023; si tratta di un buon risultato che potrebbe essere ulteriormente migliorato con il c.d. DL Milleproroghe in corso di definizione al momento della redazione della presente nota. Al contrario, non hanno trovato spazio in sede parlamentare modifiche volte a prorogare il credito d'imposta per la formazione 4.0, a potenziare per il 2023 le aliquote del credito d'imposta sugli investimenti in beni strumentali 4.0 e del credito d'imposta R&S, nonché a rifinanziare gli IPCEI. Assente anche la norma interpretativa sul credito d'imposta R&S, necessaria per assicurare certezza e rapidità nell'utilizzo della misura, ma utili, anche a questi fini, gli interventi volti a superare le preclusioni per accedere alla **certificazione** degli investimenti e delle attività realizzate.

Opportuna, invece, la decisione di rimandare di un altro anno l'entrata in vigore delle due imposte sul consumo, su plastica e bevande edulcorate, c.d. **plastic e sugar tax**, in vista della loro auspicabile, definitiva abrogazione.

Positivo l'incremento delle risorse per il **Servizio Sanitario Nazionale**, sebbene su questo capitolo si continui a tener conto solo in parte degli extra costi energetici subiti dall'intera filiera della salute privata italiana, che opera per conto del SSN stesso. Inoltre, è critica l'assenza nel DDL, evidenziata anche in Audizione, di interventi sul *payback* su farmaci e *device*, che rappresenta un'anomalia per le imprese, certamente da superare.

Passando ai temi del **lavoro**, come noto Confindustria aveva sollecitato l'avvio di un percorso volto a sostenere i consumi privati e la redditività delle imprese, con una visione di medio periodo. Tale percorso sarebbe dovuto passare per una riduzione significativa e strutturale del cuneo contributivo. In proposito, il DDL non presenta particolari novità rispetto al passato e anche le modifiche apportate in prima lettura non ne hanno significativamente modificato l'impianto.

In primo luogo, l'intervento operato sul cuneo fiscale e contributivo conferma per un altro anno la misura vigente adottata dal precedente Governo, potenziando il taglio solo in misura marginale e unicamente per i redditi inferiori a 25mila euro annui (l'esame in prima lettura ha innalzato questa soglia dai precedenti 20mila). Si tratta, dunque, di una misura debole, temporanea e limitata nei suoi effetti; peraltro, nessuna riduzione è prevista per i datori di lavoro, che sopportano un costo del lavoro tra i più alti in Europa.

In secondo luogo, quanto agli interventi sulle pensioni, le scelte fatte allontanano di nuovo dall'obiettivo di mettere in sicurezza la spesa previdenziale italiana, senza arrecare alcuna utilità - come già attestato dai numeri - in termini di ricambio generazionale e accesso dei giovani al mercato del lavoro. Anche la Manovra 2023, infatti, introduce nuove eccezioni alle regole generali, nella formula di una quota pensionistica fissata a 41 anni di

contribuzione e 62 di età ("Quota 103").

Deboli le misure sul tema dell'occupabilità, che si risolvono con l'ennesimo ricorso a un "vecchio" strumento, vale a dire l'esonero contributivo. Una strategia organica e pluriennale per l'occupabilità è invece necessaria, visto anche l'opportuno percorso intrapreso dal Governo per riconfigurare il **reddito di cittadinanza**. Sul punto, Confindustria resta convinta che sia necessario intervenire operando una cesura netta tra gli interventi a sostegno della povertà, da delineare in una logica assistenziale che punti a superare lo stato di bisogno, e quelli di politica attiva per inoccupati e disoccupati, per i quali è centrale investire nel pieno coinvolgimento delle Agenzie private per il lavoro.

Di seguito un esame delle principali misure, anche alla luce delle modifiche parlamentari, con riserva di ulteriori approfondimenti su specifici capitoli di intervento:

CONTENUTI E VALUTAZIONI DI DETTAGLIO

Misure in materia di energia e liquidità

In materia di energia, vengono anzitutto rinnovati, per il solo primo trimestre 2023, in continuità con precedenti interventi, i **crediti di imposta relativi alle spese per energia elettrica e gas**, secondo le intensità agevolative riviste al rialzo:

- imprese cd. energivore: credito di imposta pari al 45 per cento delle spese sostenute per la componente energetica acquistata ed effettivamente utilizzata nel primo trimestre 2023; il credito di imposta è riconosciuto anche in relazione alla spesa per l'energia
- elettrica prodotta dalle imprese di cui al primo periodo e dalle stesse autoconsumata nel primo trimestre 2023.
- imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW, diverse dalle imprese a forte consumo di energia elettrica: credito di imposta pari al 35 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel primo trimestre dell'anno 2023.
- imprese cd. gasivore: credito di imposta, pari al 45 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare del 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.
- imprese diverse da quelle a forte consumo di gas naturale: credito di imposta, pari al 45 per cento della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel primo trimestre solare dell'anno 2023, per usi energetici diversi dagli usi termoelettrici.

Si ricorda che i suddetti crediti d'imposta sono utilizzabili esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, entro la data del 31 dicembre 2023 e sono cumulabili con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto.

I crediti sono, inoltre, cedibili, solo per intero, dalle 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 banche e intermediari finanziari.

L'esperienza dell'anno che sta per chiudersi ha dimostrato che la via preferenziale seguita dalle imprese per l'utilizzo dei crediti di imposta sia stata quella della compensazione con

imposte e contributi: di contro, si è osservato un modesto ricorso all'istituto della cessione, anche a causa della saturazione dei plafond degli istituti finanziari (che, come sappiamo, sono stati largamente impiegati dai crediti connessi agli interventi edilizi).

Tuttavia, aver introdotto dei limiti temporali all'utilizzo in compensazione dei crediti ha sicuramente contratto la stessa capacità di utilizzo degli stessi da parte delle imprese prive di adeguata capienza fiscale (anche per il contestuale utilizzo di altri crediti di imposta). Si dovrebbe, pertanto, valutare l'opportunità di un ampliamento dei termini di compensazione (compatibilmente con i vincoli di bilancio) o l'introduzione di procedure di rimborso del credito, attualmente precluse.

Altresì importante che si prosegua nel confronto con le Amministrazioni coinvolte affinché si giunga a sempre più tempestivi chiarimenti circa il preciso ambito di applicazione dell'incentivo che ha carattere automatico.

Inoltre, in continuità con precedenti provvedimenti, si estende di un ulteriore trimestre il periodo di applicazione dell'**aliquota IVA agevolata** al 5% per le somministrazioni di gas metano per usi civili e industriali effettivamente consumati. Il trattamento agevolato è ormai vigente dall'ultimo trimestre del 2021 e nel tempo ha evidenziato alcune criticità applicative dovute alla corretta individuazione del perimetro oggettivo di applicazione e alle potenziali difficoltà di calcolo e corretta fatturazione. Tali difficoltà sono state in buona parte risolte da vari chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate (es. circolare n. 17/E del 3 dicembre 2021) e dalle continue proroghe che estendendo l'agevolazione ad un periodo di tempo più ampio hanno sicuramente facilitato la gestione dei conguagli anche per i soggetti che fatturano in base ai consumi stimati. Per le medesime finalità, è stata introdotta l'aliquota agevolata del 5% alle forniture di **servizi di teleriscaldamento** sulla base dei consumi effettivi o stimati del primo trimestre 2023, mentre è ridotta al 10%, per tutto il 2023, l'aliquota IVA delle cessioni di **pallet**.

In merito al **contributo di solidarietà temporaneo per i c.d. extraprofitti**, si introduce un contributo a carico dei soggetti che svolgono attività di produzione o vendita dell'energia elettrica, del gas metano, di prodotti petroliferi ed estrazione del gas naturale. Il contributo è calcolato sulla base dei profitti dell'anno d'imposta 2022 (o 2021/2022 in caso l'anno d'imposta non sia coincidente con l'anno solare), al quale si applica un'aliquota del 50%. Il contributo è calcolato sull'incremento, superiore al 10%, dei redditi ai fini IRES, dell'anno di riferimento, rispetto alla media dei medesimi redditi dei 4 anni precedenti.

Al riguardo, con un emendamento approvato in prima lettura e parzialmente in linea con le istanze delle imprese, si è previsto che tale contributo è dovuto se almeno il 75% dei ricavi del periodo d'imposta antecedente a quelli in corso al 1° gennaio 2023 derivi da attività di produzione o vendita dell'energia elettrica, del gas metano, di prodotti petroliferi ed estrazione del gas naturale.

Nonostante le apprezzabili modifiche approvate, la norma continua a presentare diversi elementi di incongruenza. Anzitutto, il contributo è previsto anche a carico dei soggetti che producono energia elettrica, mentre il Regolamento n. 2022/1854 del Consiglio Europeo richiama le sole attività nei settori del petrolio greggio, del gas naturale, del carbone e della raffinazione. Altro elemento di difformità riguarda la soglia che individua l'aumento di profitto che fa scattare la debenza del contributo. Mentre nel Regolamento UE è fissata una franchigia al 20%, nella norma del DDL è solo pari al 10%. Inoltre, sull'incremento si applica un'aliquota pari al 50%, di gran lunga superiore a quella del 33% suggerita nel Regolamento UE. Sebbene l'Europa, abbia riconosciuto agli Stati membri facoltà di fissare anche

un'aliquota superiore, tuttavia, si ritiene che la combinazione delle due aliquote dovrebbe essere rivista.

È d'obbligo evidenziare che il nuovo contributo, calcolato sui profitti 2022, non sostituisce ma si aggiunge a quello già versato in base al saldo dei dati IVA, senza contare che gli stessi profitti sono già stati ridimensionati in virtù dell'obbligo di restituzione laddove generati dalla produzione di energia rinnovabile e saranno, inoltre, oggetto dell'ordinaria tassazione. Pertanto, sarebbe stato quantomeno necessario un intervento di coordinamento sui versamenti effettuati in attuazione del contributo 2022.

La misura approvata in Commissione ha poi apportato alcune modifiche anche al contributo straordinario contro il caro bollette introdotto dall'articolo 37, DL n. 21/2022; prevedendo che:

- il contributo sia dovuto solo se almeno il 75% del volume d'affari IVA del periodo di riferimento derivi dalle attività di produzione di energia elettrica, di produzione di gas metano o di estrazione di gas naturale, di rivendita di energia elettrica, di gas metano e di gas naturale e di produzione, distribuzione e commercio di prodotti petroliferi;
- la modifica della base imponibile di calcolo, estendendo (dal 31 marzo al 30 aprile) il periodo da prendere in considerazione per la definizione del saldo negativo;
- l'esclusione dal computo dei totali delle operazioni attive e passive le operazioni di cessione e di acquisto di azioni, obbligazioni o altri titoli non rappresentativi di merci e quote sociali intercorse tra soggetti passivi d'imposta;
- l'esclusione dal computo degli attivi le operazioni attive non soggette a IVA per carenza del presupposto territoriale se e nella misura in cui gli acquisti ad esse afferenti siano territorialmente non rilevanti ai fini IVA.

Inoltre, la misura approvata in prima lettura disciplina gli effetti delle modifiche dalla stessa apportate all'art. 37 del DL n. 21/2022, ai fini della quantificazione dell'importo dovuto per il periodo d'imposta 2022, prevedendo che: i) qualora l'importo dovuto a seguito delle modifiche sia maggiore di quello versato entro il 30 novembre 2022, la differenza debba essere versata entro il 31 marzo 2023; ii) qualora, invece, l'importo sia inferiore a quello versato entro il 30 novembre 2022, il maggior importo versato potrà essere utilizzato in compensazione a decorrere dal 31 marzo 2023.

Inoltre, con un emendamento approvato in prima lettura, è stata modificata la disciplina relativa alla destinazione dei proventi delle **aste delle quote di emissioni di CO2**. In particolare, la misura approvata appare di fondamentale importanza perché destina 500 milioni di euro annui a specifiche misure di politica industriale relative alla sostenibilità ambientale dei processi produttivi, combinando l'esigenza di contrastare l'aumento dei costi energetici per comparti industriali strategici e a rischio delocalizzazione con gli obiettivi decarbonizzazione e sostenibilità ambientale. Inoltre, la modifica accelera le procedure di compensazione dei costi indiretti di tali settori per l'anno 2022, per agire efficacemente anche su questo fronte ai fini del contrasto del caro energia e del rischio di delocalizzazione.

Come noto, tra i principali effetti dell'emergenza energetica vi è il maggior fabbisogno di **liquidità**, soprattutto per le PMI. Pertanto, con una scelta condivisibile, la Manovra rinfanzia (per 800 milioni di euro nel 2023) e proroga fino al 31 dicembre 2023 le attuali modalità di intervento del **Fondo di Garanzia per le PMI** (come previste dall'articolo 1, commi 55 e 55-bis della legge di Bilancio 2022), in coerenza con la proroga del Quadro Temporaneo sugli aiuti di stato. In questo particolare momento di crisi, è tuttavia necessario un ulteriore sforzo.

Al fine di favorire la concessione da parte delle banche e degli altri intermediari finanziari di finanziamenti alle imprese, sarebbe stato opportuno consentire al Fondo, per tutto il 2023, di prestare garanzie: *i)* a titolo gratuito; *ii)* con le massime intensità consentite dal Quadro temporaneo sugli aiuti Stato; *iii)* a favore di PMI e midcap e per importi garantiti fino a 10 milioni. Inoltre, sarebbe stato utile favorire un allungamento della durata dei finanziamenti garantiti, sia in essere sia nuovi, al fine di attenuare le tensioni finanziarie delle imprese, già appesantite dal ricorso massivo al credito bancario per far fronte alla crisi pandemica.

Misure in materia di lavoro

Per l'anno 2023, il DDL proroga l'**esonero** previsto per il 2022 nella misura di due punti percentuali sulla quota dei contributi previdenziali per IVS a carico del lavoratore a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non ecceda l'importo mensile di 2.692 euro, maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima. Il DDL ha anche previsto l'incremento della misura dell'esonero di un ulteriore punto percentuale a condizione che la retribuzione imponibile, parametrata su base mensile per tredici mensilità, non eccedesse l'importo mensile di 1.538 euro maggiorato, per la competenza del mese di dicembre, del rateo di tredicesima. Con una modifica approvata in prima lettura, tale importo retributivo mensile è stato elevato a 1.923 euro.

In materia **pensionistica**, il DDL introduce, in via sperimentale per il 2023, una "pensione anticipata flessibile" per gli iscritti all'AGO e alle forme esclusive e sostitutive della medesima gestite dall'INPS e gli iscritti alla gestione separata. Questi soggetti possono conseguire il diritto alla pensione anticipata al raggiungimento entro il 31 dicembre 2023 di un'età anagrafica di almeno 62 anni e di un'anzianità contributiva minima di 41 anni.

Il trattamento di pensione anticipata è riconosciuto per un valore lordo mensile massimo non superiore a cinque volte il trattamento minimo previsto a legislazione vigente per le mensilità di anticipo del pensionamento rispetto al momento in cui tale diritto maturerebbe a seguito del raggiungimento dei requisiti di accesso al sistema pensionistico.

La pensione anticipata flessibile non è cumulabile, a far data dal primo giorno di decorrenza della pensione e fino alla maturazione dei requisiti per l'accesso alla pensione di vecchiaia, con i redditi da lavoro dipendente o autonomo, ad eccezione di quelli derivanti da lavoro autonomo occasionale, nel limite di 5.000 euro lordi annui.

Nelle stime della relazione tecnica, Quota 103 determinerà maggiori oneri pensionistici per circa 2,1 miliardi tra il 2023 e il 2025, permettendo il pensionamento anticipato a 40mila lavoratori nel 2023 e ad altri 30mila nel 2024.

Vengono infine abrogate le disposizioni della Legge di Bilancio dello scorso anno, mai attuate, che avevano istituito il "Fondo uscita anticipata lavoratori", con una dotazione pari a 150 milioni per l'anno 2022 e 200 milioni di euro per ciascuno degli anni 2023 e 2024, per favorire l'uscita dei lavoratori over-62 dipendenti di piccole e medie imprese in crisi.

Inoltre, il DDL dispone che i lavoratori che abbiano maturato i requisiti minimi per l'accesso al trattamento di pensione anticipata flessibile "**Quota 103**" (ovvero 62 anni di età e 41 anni di contributi) e che decidano di rimanere in servizio possono rinunciare all'accredito contributivo relativo all'Assicurazione Generale Obbligatoria (AGO) per IVS dei lavoratori dipendenti e alle forme sostitutive.

In conseguenza dell'esercizio di questa facoltà, viene meno ogni obbligo di versamento contributivo da parte del datore di lavoro della quota a carico del lavoratore a tali forme

assicurative, a decorrere dalla prima scadenza utile per il pensionamento prevista dalla normativa vigente e successiva alla data dell'esercizio della già menzionata facoltà.

Con la medesima decorrenza, la somma corrispondente ai contributi a carico del lavoratore (che il datore di lavoro avrebbe dovuto versare all'ente previdenziale, qualora non fosse stata esercitata la citata facoltà) è corrisposta al lavoratore. È previsto che le modalità di attuazione della disposizione siano stabilite con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

La misura, come Quota 103, è sperimentale e in vigore solo per il 2023.

Ancora in tema di pensioni, l'**APE sociale** viene prorogata per il 2023 con un'autorizzazione di spesa pari a 64 milioni di euro per il 2023, 220 milioni di euro per il 2024, 235 milioni di euro per il 2025, 175 milioni di euro per il 2026, 100 milioni di euro per il 2027 e 8 milioni di euro il 2028 (artt. 55-56).

Per quanto concerne **Opzione donna**, la misura viene prorogata di un anno, con la previsione di ulteriori requisiti, da maturare entro il 31 dicembre 2022:

- età anagrafica di 60 anni e anzianità contributiva di 35. Il requisito relativo all'età è ridotto di un anno per ogni figlio nel limite massimo di due anni. La riduzione di due anni trova applicazione, a prescindere dal numero di figli, nei confronti delle lavoratrici licenziate o dipendenti da imprese per le quali è attivo un tavolo di confronto per la gestione della crisi aziendale presso la struttura per la crisi d'impresa del MISE;
- ricorrenza di una delle seguenti condizioni: *i)* assistono, al momento della richiesta e da almeno sei mesi, il coniuge o un parente di primo grado convivente con handicap in situazione di gravità, ovvero un parente o un affine di secondo grado convivente qualora i genitori o il coniuge della persona con handicap in situazione di gravità abbiano compiuto i 70 anni di età oppure siano anch'essi affetti da patologie invalidanti o siano deceduti o mancanti; *ii)* hanno una riduzione della capacità lavorativa, accertata dalle competenti commissioni per il riconoscimento dell'invalidità civile, superiore o uguale al 74 per cento; *iii)* sono lavoratrici licenziate o dipendenti da imprese per le quali è attivo un tavolo di confronto per la gestione della crisi aziendale presso la struttura per la crisi d'impresa del MISE.

Per il biennio 2023-2024, viene rivisto il meccanismo di **indicizzazione dei trattamenti pensionistici** e vengono riconosciute specifiche misure di supporto nei confronti delle pensioni minime. Per il periodo 2023-2024 la rivalutazione automatica al costo della vita è riconosciuta, anche alla luce delle modifiche approvate in prima lettura:

- per i trattamenti pensionistici complessivamente pari o inferiori a quattro volte il trattamento minimo INPS (circa 2.100euro lordi), nella misura del 100 per cento dell'indice di rivalutazione;
- per i trattamenti pensionistici complessivamente superiori a quattro volte il minimo INPS e, con riferimento all'importo complessivo dei medesimi:
 - per i trattamenti complessivamente pari o inferiori a cinque volte il trattamento minimo INPS, nella misura dell'85 per cento;
 - per i trattamenti complessivamente superiori a cinque volte il trattamento minimo INPS, nella misura del 53 per cento;
 - per i trattamenti complessivamente superiori a sei volte il trattamento minimo INPS, nella misura del 47 per cento;

- per i trattamenti complessivamente superiori a otto volte il trattamento minimo INPS, nella misura del 37 per cento;
- per i trattamenti complessivamente superiori a dieci volte il trattamento minimo INPS, nella misura del 32 per cento.

Infine, ai fini di contrastare gli effetti negativi dell'inflazione, per le pensioni di importo pari o inferiore al trattamento minimo INPS, con riferimento agli assegni pensionistici erogati nel 2023 e nel 2024 (comprese le tredicesime), a partire dal 1° gennaio 2023 è riconosciuto in via transitoria un incremento dell'importo di 1,5 punti percentuali per l'anno 2023 e di 2,7 punti percentuali per l'anno 2024. Quest'incremento non rileva, per gli anni 2023 e 2024 ai fini del superamento dei limiti reddituali previsti per il riconoscimento di tutte le prestazioni collegate al reddito.

Inoltre, al fine di promuovere l'inserimento stabile nel mercato del lavoro dei beneficiari del Reddito di cittadinanza, il DDL introduce un **esonero contributivo totale**. In particolare, ai datori di lavoro privati che, nel corso del 2023, assumono lavoratori con contratto di lavoro a tempo indeterminato è riconosciuto, per massimo dodici mesi, l'esonero dal versamento del 100% dei contributi previdenziali, con esclusione dei premi e contributi INAIL e nel limite massimo annuo di 8.000 euro, innalzato in prima lettura (il DDL prevedeva il limite di 6.000 euro). L'esonero è riparametrato e applicato su base mensile e non si applica ai rapporti di lavoro domestico. Resta ferma l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche.

L'esonero è riconosciuto anche per le trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuate nel 2023 ed è alternativo a quello previsto all'art. 8 del DL n. 4/2019 (che ha introdotto il Reddito di cittadinanza), sempre relativo alle assunzioni di percettori di RdC ma declinato con requisiti differenti

Al fine di promuovere l'**occupazione giovanile** stabile, le disposizioni previste dalla legge di bilancio per il 2021, in termini di esonero contributivo pari al 100%, per un periodo massimo di 36 mesi– con riferimento ai soggetti under-36 alla data della prima assunzione incentivata – si estendono alle nuove assunzioni a tempo indeterminato e alle trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuate nel corso del 2023. Analogamente, al fine di promuovere l'**assunzione femminile**, le disposizioni sull'esonero contributivo del 100% (anche queste previste dalla legge di bilancio per il 2021) si estendono alle nuove assunzioni a tempo indeterminato (o alle trasformazioni da contratti a tempo determinato) di donne lavoratrici effettuate a decorrere nel corso del 2023.

Per entrambe le assunzioni, in prima lettura, il limite massimo è stato innalzato da 6.000 a 8.000 euro.

L'efficacia delle disposizioni sugli esoneri contributivi è condizionata all'autorizzazione della Commissione europea.

Inoltre, in sede parlamentare, è stato approvato un emendamento secondo cui i datori di lavoro, fino al 31 marzo 2023, debbano assicurare lo svolgimento della **prestazione lavorativa in modalità agile** per i dipendenti pubblici e privati affetti da gravi patologie croniche con scarso compenso clinico (lavoratori cd. fragili), anche attraverso l'adibizione a diversa mansione ricompresa nella medesima categoria o area di inquadramento, a parità di retribuzione e salve le disposizioni dei relativi contratti collettivi nazionali più favorevoli.

Con riferimento ai **lavoratori esposti all'amianto**, dal 1° gennaio 2023 viene elevato l'importo della prestazione aggiuntiva che l'INAIL eroga ai soggetti che abbiano contratto patologia asbesto correlata riconosciuta dall'Istituto (e in caso di premorte agli eredi), portando tale importo dal 15 al 17 per cento della rendita già in godimento. Viene, altresì,

aumentato da 10.000 a 15.000 euro l'importo della prestazione che l'INAIL eroga ai malati di mesotelioma, che abbiano contratto la patologia per esposizione familiare a lavoratori impegnati nella lavorazione dell'amianto ovvero per esposizione ambientale.

In tema di *education*, il DDL introduce, a partire dall'anno scolastico 2023/2024, **moduli di orientamento obbligatorio** consistenti in: *i)* almeno 30 ore per ciascuno degli ultimi tre anni di scuola superiore, da inserire nei già esistenti PCTO (Percorsi per le Competenze Trasversali e dell'Orientamento); *ii)* 30 ore obbligatorie di orientamento curriculare per ciascun anno delle scuole medie e per i primi due anni delle scuole superiori. Con tali misure si intende introdurre la riforma dell'orientamento, prevista dal PNRR alla Missione 4, da approvare entro la fine 2022. Pur trattandosi di interventi apprezzabili, si tratta di misure limitate e che, nell'ottica di configurare una riforma effettiva dell'orientamento, avrebbero meritato un più ampio approfondimento, nel dibattito pubblico e parlamentare.

Il DDL interviene anche sul capitolo **famiglia**, prevedendo che, a decorrere dal 1° gennaio 2023, l'Assegno unico universale venga aumentato del 50% per ciascun figlio di età inferiore all'anno. Lo stesso incremento è previsto per ciascun figlio fino a tre anni di età, in caso di nuclei con tre o più figli e ISEE fino a 40.000 euro. Di fatto, l'incremento dell'Assegno andrebbe da 87,5 a 25 euro al mese a seconda dell'ISEE per ciascun minore fino a un anno di età (fino a tre anni, per nuclei con almeno tre figli e meno di 40.000 euro di ISEE).

Inoltre, vengono resi strutturali gli incrementi dell'assegno unico per i maggiorenni disabili, previsti per il solo anno 2022 dal DL n. 73/2022. In particolare, viene previsto il riconoscimento a tutti i figli a carico con disabilità, indipendentemente dall'età, dell'importo base dell'AUU previsto per i figli minorenni (tra i 175 euro e i 50 euro mensili a figlio, a secondo dell'ISEE).

Inoltre, il DDL ha previsto che per la madre lavoratrice il trattamento del congedo parentale passi dal 30% all'80% per un periodo massimo di un mese da fruire entro il sesto anno di vita del figlio. In prima lettura, tale incremento è stato esteso anche al padre, in via alternativa. Tale norma si applica solo alla lavoratrice o al lavoratore che termina il congedo di maternità o di paternità successivamente al 31 dicembre 2022

Sul **reddito di cittadinanza**, l'annunciata riforma organica è stata, opportunamente, rinviata al 2024, stante la complessità dell'intervento e il breve tempo a disposizione per la redazione della Manovra. Per il 2023 si prevedono soltanto alcune modifiche alla disciplina vigente.

Anzitutto, con una modifica apportata in prima lettura la misura verrà riconosciuta nel limite massimo di 7 mensilità e non più 8, come previsto dal DDL del Governo, esclusi però i nuclei familiari ove siano presenti disabili, minori o anziani con almeno sessanta anni di età. Inoltre, i soggetti c.d. "occupabili", pena la decadenza dal beneficio economico, dovranno seguire, per un periodo di sei mesi, un corso di formazione e/o di riqualificazione professionale.

Sempre in tema di condizioni di accesso al beneficio, con un correttivo apportato in prima lettura è stato previsto che, dal 1° gennaio 2023, l'erogazione del reddito di cittadinanza ai beneficiari compresi nella fascia di età dai 18 ai 29 anni che non hanno adempiuto all'obbligo di scolastico di cui all'art. 1, co. 622, della L. 296/2006 (istruzione obbligatoria decennale) è subordinata all'iscrizione e alla frequenza di percorsi di istruzione di primo livello, o comunque funzionali all'adempimento del richiamato obbligo.

Si prevede poi che, nel caso di beneficiari che stipulino contratti di lavoro stagionale o intermittente, il maggior reddito percepito non incida sulla determinazione del beneficio economico entro il limite di 3.000 euro lordi. I Comuni sono tenuti ad impiegare tutti i percettori del beneficio economico nell'ambito di progetti utili alla collettività, a titolo gratuito. Il DDL ha disposto, infine, la decadenza dal beneficio economico al rifiuto della prima offerta

congrua di lavoro; al riguardo, con un emendamento in prima lettura è stato eliminato il riferimento alla necessità che l'offerta rifiutata debba essere "congrua".

Infine, viene ampliata la possibilità per i datori di lavoro privati di avvalersi del contratto di **prestazioni occasionali**: se ne potranno avvalere i datori con non più di dieci dipendenti a tempo indeterminato (il precedente limite era di 5 e di 8 per le imprese turistiche).

Misure in materia di investimenti

Sul capitolo investimenti, anche grazie alla tempestiva azione di Confindustria, che ne aveva segnalato una sostanziale carenza nel DDL, in prima lettura, sono state approvate alcune misure positive e attese dalle imprese.

Il riferimento è, in particolare, alla proroga, al 31 dicembre 2023, del **credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel Mezzogiorno**; inoltre, è stato prorogato anche l'analogo credito d'imposta per gli investimenti effettuati nelle **ZES**.

Si tratta di due interventi necessari, rispetto ai quali Confindustria aveva evidenziato, anche in sede di Audizione, la necessità di una loro proroga e, con particolare riferimento alle ZES, anche l'ulteriore elemento della recente istituzione in alcune Regioni che non ha, di fatto, consentito l'accesso all'agevolazione.

Inoltre, sempre con due correttivi approvati in prima lettura, è stata disposta la proroga:

- per il 2023 della maggiorazione anche del **credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo in favore delle imprese operanti nel Mezzogiorno**;
- dal 31 ottobre al 30 novembre 2023, dei termini per il **riversamento spontaneo** del credito d'imposta ricerca e sviluppo per i soggetti che hanno utilizzato tale credito indebitamente in compensazione.

Inoltre, si modifica anche la disciplina delle **certificazioni** che le imprese possono richiedere per attestare la qualificazione dei propri investimenti nell'ambito di attività ammesse a crediti di imposta (tra cui per ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica), disponendo che tali certificazioni possono essere richieste a condizione che le violazioni relative all'utilizzo dei crediti d'imposta, nei medesimi periodi, non siano state già constatate con il processo verbale di constatazione. In tal senso, è positivo e risponde a sollecitazioni di Confindustria, il superamento delle precedenti preclusioni; si ricorda, infatti, che la previgente formulazione normativa (art. 23, comma 2, DL n. 73/2022), prevedeva che la certificazione non potesse essere richiesta in tutti i casi di mero avvio di accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento.

Con riferimento poi agli investimenti per la **trasformazione digitale**, considerate le difficoltà del contesto economico e anche nell'ottica della piena attuazione degli obiettivi del PNRR, sarebbe stato importante continuare ad assicurare un adeguato supporto alle imprese, mantenendo almeno per il 2023 le attuali aliquote di credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali 4.0, sia materiali che immateriali. In particolare, va ricordato che il credito d'imposta per investimenti in beni compresi nell'Allegato A (Legge di bilancio per il 2017) è sostanzialmente dimezzato per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro e questo rischia di frenare soprattutto gli investimenti delle PMI che - oltre al caro energia e all'inflazione - dovranno anche affrontare il problema del rialzo dei tassi di interesse. Inoltre, visti i dati sugli investimenti in beni immateriali che risultano molto al di sotto del target fissato nel PNRR

(cfr. *Stato di attuazione degli interventi di competenza del MiSE*), è importante mantenere un credito d'imposta forte anche per l'acquisto di beni immateriali.

Al riguardo si segnala che, con una modifica approvata in prima lettura e in linea con una richiesta di Confindustria, è stato esteso dal 30 giugno al 30 settembre 2023 (*tale termine potrebbe essere ulteriormente differito al 31 dicembre 2023 dal c.d. DL Milleproroghe in corso di elaborazione al momento di redazione di questa nota*) il termine per la **consegna dei beni materiali 4.0** ordinati nel 2022 e per i quali sia stato versato un acconto pari almeno al 20%. Si tratta di un intervento positivo che consente di salvaguardare anche per questi investimenti, correttamente programmati e prenotati nei termini di legge, le aliquote agevolative previste per il 2022, evitando il dimezzamento già previsto per il 2023 laddove non si riesca a completarli per oggettive difficoltà di approvvigionamento.

Sempre in tema di trasformazione digitale, in fase emendativa è stata approvata una norma che istituisce la fondazione denominata "*Centro italiano per il design dei circuiti integrati a semiconduttore*", al fine di promuovere la progettazione e lo sviluppo di circuiti integrati, rafforzare il sistema della formazione professionale nel campo della microelettronica e assicurare la costituzione di una rete di università, centri di ricerca e imprese che favorisca e l'innovazione e il trasferimento tecnologico nel settore. Sono membri fondatori della fondazione il Ministero dell'economia e delle finanze, il Ministero delle imprese e del made in Italy e il Ministero dell'università e della ricerca.

Inoltre, in prima lettura sono state anche incrementate di 30 milioni di euro per il 2023 e di 40 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2024 al 2026 le risorse stanziare per finanziare la **legge Sabatini**, per il riconoscimento di finanziamenti e contributi a tasso agevolato a favore delle micro, piccole e medie imprese che investono in macchinari, impianti, beni strumentali e attrezzature. Inoltre, è stata disposta la proroga di sei mesi del termine per l'ultimazione degli investimenti per le iniziative con contratto di finanziamento stipulato dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2023.

Con un'altra misura approvata in prima lettura, è stato disciplinato il regime transitorio in materia di **Superbonus 110%**, individuando gli interventi cui continua ad applicarsi il beneficio nell'aliquota del 110%. Si tratta, in particolare degli interventi: *i)* diversi da quelli effettuati dai condomini per i quali, alla data del 25 novembre, risulti depositata la CILA; *ii)* effettuati dai condomini per i quali la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulti adottata in data antecedente alla data di entrata in vigore del DL Aiuti-quater (18 novembre) e a condizione che per tali interventi, alla data del 31 dicembre 2022, risulti presentata la CILA; *iii)* effettuati dai condomini per i quali la delibera che ha approvato l'esecuzione dei lavori risulti adottata in una data compresa tra il 18 novembre e il 24 novembre 2022 e a condizione che per tali interventi, alla data del 25 novembre 2022, risulti presentata la CILA; *iv)* interventi comportanti la demolizione e la ricostruzione degli edifici per i quali, alla data del 31 dicembre 2022, risulti presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo.

Con riferimento, inoltre, al c.d. **bonus mobili** (articolo 16, comma 2 del DL n. 63/2013), viene aumentato a 8.000 euro (invece di 5.000) l'ammontare massimo di spesa su cui calcolare la detrazione, per l'anno 2023. Per il 2024, invece, il limite è riportato a 5.000 euro.

Inoltre, viene istituito un **Fondo per l'innovazione agricola** presso il Ministero dell'agricoltura e della sostenibilità alimentare, con una dotazione di 75 milioni di euro per ciascuno degli anni 2023, 2024 e 2025, al fine di favorire lo sviluppo di progetti di innovazione finalizzati all'incremento della produttività nei settori dell'agricoltura, pesca e acquacoltura attraverso la diffusione delle migliori tecnologie disponibili per la gestione digitale dell'impresa, per l'utilizzo di macchine, soluzioni robotiche, sensoristica, piattaforme

e infrastrutture 4.0, per il risparmio dell'acqua e la riduzione dell'impiego di sostanze chimiche, nonché l'utilizzo di sottoprodotti.

Non sono invece presenti interventi per allocare nuove risorse per gli Importanti Progetti di Comune Interesse Europeo (IPCEI) e sugli **Accordi per l'innovazione**, strumenti fondamentali per sostenere progetti relativi ad attività di ricerca industriale e sviluppo sperimentale delle imprese.

Altre misure in materia fiscale e di mezzi di pagamento

Il DDL prevede l'innalzamento, da 65 a 85 mila euro, del limite di ricavi e compensi percepiti da persone fisiche titolari di partita IVA (esercenti attività di impresa, arti e professioni), per accedere al **regime di tassazione forfetaria**, introdotto con la Legge di Stabilità 2015 e successivamente modificato nei limiti e nelle condizioni di accesso con le Leggi di Bilancio per gli anni 2019 e 2020.

L'accesso allo specifico regime comporta l'applicazione sul reddito determinato forfetariamente (con coefficienti di redditività distinti per attività economiche), di una imposta sostitutiva dell'IRPEF, relative addizionali e IRAP nella misura del 15%. Inoltre, è previsto l'esonero dall'obbligo di rivalsa e conseguente diritto alla detrazione dell'IVA e l'esonero dagli adempimenti IVA (salvo l'obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti con volume d'affari superiore ai 25.000 euro, in vigore dal 1° luglio 2022).

Infine, si prevede che in caso di superamento della soglia di 100.000 euro in corso d'anno, il regime forfettario debba cessare in corso d'esercizio, con la conseguenza che già sulla prima operazione effettuata oltre soglia debba essere applicata l'IVA.

Come evidenziato in passato da Confindustria, l'intervento in commento accentua la discriminazione fiscale tra le diverse categorie reddituali (lavoratori dipendenti, soggetti a tassazione progressiva IRPEF; lavoratori autonomi e imprenditori, soggetti a tassazione proporzionale al 15%), soprattutto in considerazione del fatto che appaiono sostanzialmente ridotte, per i noti vincoli di bilancio pubblico, le possibilità di introdurre una riforma complessiva dell'IRPEF incentrata sull'introduzione di una aliquota unica (c.d. "flat tax") per la generalità dei contribuenti.

Peraltro, l'innalzamento viene giustificato con la volontà di far emergere ricavi e compensi non dichiarati confermando, implicitamente, le osservazioni critiche che sono state mosse verso tale regime fiscale da diversi soggetti (Cfr. Banca d'Italia, UPB), riguardo il rischio che lo stesso potesse favorire la tendenza di alcuni soggetti ad occultare parte dei loro ricavi/compensi al fine di rispettare formalmente i requisiti dimensionali per l'accesso all'agevolazione.

Tale profilo è sottolineato anche nella Relazione sull'economia non osservata e sull'evasione fiscale e contributiva anno 2022 dove, sebbene come risultato intermedio di uno studio preliminare realizzato da Dipartimento delle Finanze e Agenzia delle Entrate, è stato analizzato il fenomeno dei "falsi minimi", cioè di contribuenti che usufruiscono dell'agevolazione solo mediante "sotto dichiarazione" del loro fatturato.

Sulla base anche di tali osservazioni, sarebbe stato più opportuno convogliare le ridotte risorse finanziarie su politiche sull'offerta che vadano a ridurre i costi dei fattori produttivi delle imprese (es. Riduzione del cuneo fiscale sul lavoro) per consentire alle stesse di mantenere la loro competitività nei mercati internazionali.

Si introduce per il solo periodo 2023 un nuovo **regime sostitutivo opzionale** (c.d. tassa piatta incrementale) applicabile alle persone fisiche titolari di partita IVA (esercenti attività di impresa, arti e professioni), che non rientrano nel regime dei forfetari (es. professionisti con compensi superiore a 85 mila euro) che registrano una differenza positiva tra il reddito imponibile dichiarato nel periodo di imposta 2023 rispetto al reddito di importo più elevato rilevato nel triennio 2020-2022 decurtata di una quota forfettaria pari al 5%. Su tale differenza positiva, entro un limite massimo di importo di 40 mila euro, si applicherebbe una imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali e dell'IRAP pari al 15%.

Come visto con riferimento al regime forfetario, sorgono perplessità sull'introduzione di nuovi regimi sostitutivi che producono una erosione della base imponibile IRPEF a favore solo di alcune determinate categorie di contribuenti.

Peraltro, si evidenzia che, di fatto, la misura non produce vantaggi finanziari nel 2023 per i soggetti beneficiari in quanto gli stessi si produrranno solo al momento del versamento del saldo IRPEF nel 2024.

Sul piano del **lavoro dipendente**, si riduce per il solo anno 2023, dal 10 per cento al 5 per cento l'imposta sostitutiva sui **premi di risultato** erogati dalle imprese ai lavoratori dipendenti del settore privato ai sensi dell'art.1, comma 182, della legge n. 208/2015 (cd. Regime di detassazione dei premi di produttività).

Tale intervento che modifica il regime di tassazione sostitutiva previsto sulla parte variabile della retribuzione dei lavoratori dipendenti nelle intenzioni del Legislatore dovrebbe costituire una parziale compensazione al corrispondente regime di flat tax incrementale stabilito per i professionisti ed imprenditori individuali. Premesso che la base imponibile su cui si applica la tassazione sostitutiva appare sensibilmente differente fra le due fattispecie (fino ad un massimo di 3 mila euro per i dipendenti, fino ad un massimo di 40 mila euro per i contribuenti con partita IVA, al netto della franchigia del 5%), anche il periodo di riferimento appare del tutto differente a causa delle differenti regole di tassazione.

Infatti, nel caso dei lavoratori dipendenti la tassazione si applicherà sui premi maturati con riferimento all'anno 2022 erogati nel 2023, mentre per i soggetti IVA saranno assoggettati a tassazione i redditi delle attività professionali e reddituali conseguiti nel 2023 (con il rischio di potenziali arbitraggi nella fatturazione delle operazioni a fine anno 2022, preclusi ai lavoratori dipendenti).

Ma, soprattutto, non convince perché la normativa vigente già consente di annullare l'imposizione fiscale e contributiva sui premi di risultato soggetti al regime sostitutivo (aliquota 0%) qualora gli stessi siano convertiti, a scelta del dipendente, in beni e servizi a favore della sua famiglia (cd. welfare aziendale), in luogo dell'erogazione in denaro.

Questa misura agevolativa, introdotta con la Legge di Stabilità 2016, permette alle imprese di annullare il cuneo fiscale e contributivo sulla quota variabile delle retribuzioni erogate ai loro dipendenti (premio di risultato) e, al contempo, costituisce uno strumento indiretto dello Stato per sostenere finalità meritevoli per il nostro ordinamento (sostegno alle spese sostenute per figli e familiari anziani, assistenza sanitaria integrativa, previdenza complementare, ecc.).

Sarebbe stato preferibile un intervento di razionalizzazione delle misure fiscali a sostegno del welfare aziendale, su cui, dopo gli interventi emergenziali del 2022 per far fronte al caro bollette, sarebbe opportuna una revisione sistemica a regime.

La Manovra prevede inoltre, in linea con le richieste di Confindustria, la proroga e il rafforzamento del **credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione**

delle PMI, introdotto dalla Legge di Bilancio 2018 e in scadenza al 31 dicembre 2022. In particolare, la misura viene prorogata e rifinanziata fino al 31 dicembre 2023 ed eleva l'ammontare massimo del credito d'imposta concedibile da 200mila euro a 500mila euro. L'intervento, da considerarsi positivo, dovrebbe tuttavia essere esteso anche alle mid cap.

Inoltre, in coerenza con quanto già deciso nelle precedenti leggi di bilancio, è stata prorogata di un anno - dal 1° gennaio 2023 al 1° gennaio 2024 - l'entrata in vigore della **plastic** e della **sugar tax**. Come Confindustria ha sostenuto sin da prima della loro introduzione, la struttura delle due imposte settoriali appare incoerente sia con gli obiettivi di gettito, sia con le finalità ambientali che ne hanno motivato l'introduzione. Si auspica, pertanto, che tale proroga sia un ulteriore passo verso la loro definitiva abrogazione.

La Manovra reintroduce la disciplina previgente in materia di indeducibilità dei **costi c.d. "black list"**, ovvero le spese e gli altri componenti negativi derivanti da operazioni intercorse con imprese residenti o localizzate in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali ove superiori al valore normale di cui all'art. 9 del TUIR. La norma riproduce sostanzialmente la medesima disciplina contenuta nei commi da 10 a 12-bis dell'art. 110 del D.P.R. n. 917/1986 (TUIR), che erano stati abrogati con la L. n. 208/2015 (Legge di Bilancio 2016).

A seguito di tale ripristino, il contribuente, per poter dedurre dal reddito imponibile i costi in questione, dovrà dimostrare che le operazioni in esame rispondono ad un effettivo interesse economico e hanno avuto concreta esecuzione, con una sostanziale inversione dell'onere della prova a suo carico.

Rispetto alla precedente formulazione, la nuova versione circoscrive l'ambito applicativo della norma alla lista dei Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali che, alla luce delle conclusioni del Consiglio dell'Unione Europea di cui al documento 13092/22 del 4 ottobre 2022, comprende dodici giurisdizioni.

Si ricorda che tale disciplina già prima della sua abrogazione non era esente da rilievi, con particolare riferimento alla non sempre agevole identificazione del "valore normale" e alla necessità di fornire una prova, talvolta gravosa, ai fini della deduzione dei costi oltre il valore normale. Occorre, inoltre, evidenziare che la relazione illustrativa precisa che tale ripristino risponde all'esigenza individuata dal Consiglio dell'Unione Europea nel documento n. 14114/19 del 25 novembre 2019 di adottare almeno una tra le seguenti misure difensive per contrastare il ricorso alle giurisdizioni non cooperative ai fini fiscali:

- indeducibilità dei costi derivanti da operazioni intercorse con le imprese localizzate in Paesi o territori non cooperativi a fini fiscali;
- disposizioni in materia di società controllate estere (CFC);
- applicazione di ritenute alla fonte sui pagamenti in uscita;
- limitazioni all'applicazione del regime di "*participation exemption*" sui pagamenti ricevuti da soggetti localizzati in Paesi o territori non cooperativi ai fini fiscali.

Considerato che le misure di cui ai punti ii., iii. e iv. sono già presenti nel nostro ordinamento, sarebbe opportuno valutare l'effettiva necessità di reintrodurre una normativa come quella in esame, foriera di criticità applicative già emerse in passato, anche alla luce del numero esiguo delle giurisdizioni estere interessate.

Infine, è da apprezzare la proposta del Ministero del Turismo che, in linea con quanto fatto dall'Agenzia delle Entrate, intende avviare un'attività di monitoraggio delle misure di ristoro concesse durante la fase di crisi pandemica, provvedendo al recupero degli aiuti che eccedono i limiti consentiti dalle norme europee. Benché l'attuazione della disposizione sia

demandata a un decreto ministeriale che definirà nel dettaglio i criteri per la verifica, si attende che verrà sfruttata la massima flessibilità consentita dal **Quadro temporaneo sugli aiuti di Stato Covid**, portando l'ammontare totale degli aiuti fruiti sino a 2,3 milioni di euro. Inoltre, è quanto mai necessario un opportuno allineamento anche da parte di tutte le altre Amministrazioni che hanno concesso aiuti negli ultimi due anni (Ministero del lavoro, Ministero delle Imprese, Ministero della Cultura, Simest, Regioni ed Enti locali) affinché sia fatta chiarezza sui criteri per la verifica della compatibilità degli aiuti concessi e si sfrutti, anche in questi casi, la massima flessibilità consentita dalle regole europee.

Infine, in tema di **pagamenti**, con una modifica approvata in Parlamento è stata soppressa la previsione del DDL che, con un significativo passo indietro rispetto alle misure adottate negli ultimi anni per promuovere lo sviluppo dei mezzi di pagamento elettronici e contrastare l'evasione fiscale, aveva previsto che il regime sanzionatorio per la mancata accettazione di pagamenti effettuati tramite carte, introdotto dal DL 152/2021 (cd. "DL Recovery"), si applicasse solo ai pagamenti di importo superiore a 60 euro. Tale previsione sollevava, tra gli altri, alcuni problemi nell'ambito degli accordi presi a livello europeo dal Governo italiano sul PNRR, in base ai quali erano state oggetto di valutazione da parte della Commissione europea le misure previste proprio nel DL n. 152/2021 e nel DL n. 36/2022, attraverso le quali erano state introdotte le sanzioni amministrative per i fornitori che rifiutano di accettare pagamenti elettronici. Inoltre, la modifica approvata stabilisce, con un intervento che solleva diversi dubbi sul piano concorrenziale, che le associazioni di categoria più rappresentative dei soggetti che effettuano l'attività di vendita di prodotti e di prestazione di servizi, tenuti ad accettare pagamenti effettuati attraverso carte di pagamento, e dei prestatori di servizi di pagamento e dei gestori di circuiti e schemi di pagamento, debbano determinare, in via convenzionale, livelli di costi a qualunque titolo derivanti dall'utilizzazione del servizio che risultino equi e trasparenti, anche in funzione dell'ammontare della singola transazione, e da evitare l'imposizione di oneri non proporzionati al valore delle transazioni stesse. Con decreto del MEF, è poi istituito un tavolo permanente tra le categorie interessate per mitigare l'incidenza dei costi delle transazioni elettroniche fino a 30 euro a carico degli esercenti che presentano ricavi fino a 400mila euro. Qualora il tavolo non giunga, entro 90 giorni dall'entrata in vigore della legge di bilancio a definire un livello di costi equo, ovvero in caso di mancata applicazione delle condizioni fissate nell'accordo, i prestatori di servizi di pagamento e dei gestori di circuiti saranno tenuti a versare un contributo straordinario pari al 50% degli utili derivanti dalle commissioni e da altri proventi, per le transazioni inferiori a 30 euro, ovvero alla diversa soglia individuata in sede convenzionale.

La Manovra interviene, altresì, con una sistematizzazione, nell'ambito del TUIR dei proventi relativi alle cc.dd. **cripto-attività**. In particolare, si inseriscono nel novero dei redditi diversi, oltre un importo annuale di 2.000 euro, le plusvalenze e gli altri proventi realizzati mediante rimborso o cessione a titolo oneroso, permuta o detenzione di cripto-attività; per cripto-attività si intende una rappresentazione digitale di valore o di diritti che possono essere trasferiti e memorizzati elettronicamente, utilizzando la tecnologia di registro distribuito o una tecnologia analogica. Le minusvalenze relative ad operazioni aventi ad oggetto cripto-attività realizzate fino alla data di entrata in vigore del provvedimento, potranno essere portate in deduzione dalle plusvalenze.

Contestualmente, si disciplina la valutazione delle cripto-attività e si prevede che, per ciascuna cripto-attività posseduta alla data del 1° gennaio 2023, agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze, il contribuente possa assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore a tale data, determinato ai sensi dell'articolo 9, TUIR, assoggettando tale valore a una imposta sostitutiva del 14 per cento, da versare entro il 30 giugno 2023 o rateizzata fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo.

Il DDL disciplina una apposita procedura di regolarizzazione prevedendo, nei casi di omissioni dichiarative di crypto-attività detenute alla data del 31 dicembre 2021, la possibilità di presentare una apposita dichiarazioni di emersione (secondo modalità da definire con un provvedimento direttoriale) e con la previsione di apposite imposte sostitutive e sanzioni. Specifiche previsioni riguardano, poi, l'assolvimento delle imposte di bollo.

Rievocando un adempimento vigente fino allo scorso 1° luglio 2021, si introduce a carico dei soggetti che facilitano la **vendita a distanza** di beni esistenti nel territorio dello stato tramite piattaforme digitali, marketplace e simili, verso consumatori finali, l'obbligo di comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi ai fornitori e alle operazioni di vendita effettuate. I beni oggetto di comunicazione dovranno essere individuati tramite decreto del MEF, tuttavia, la relazione illustrativa chiarisce che trattasi principalmente di telefoni cellulari, console da gioco, tablet PC, laptop.

Il DDL contiene, altresì, un ampio capitolo di interventi volti a favorire la **definizione delle posizioni fiscali dei contribuenti** nei confronti dell'Erario, che riprendono in larga parte istituti giuridici definitivi già adottati in passate manovre finanziarie.

Nel dettaglio si prevedono le seguenti misure:

- definizione agevolata delle somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni fiscali;
- regolarizzazione delle irregolarità formali;
- ravvedimento speciale delle violazioni tributarie;
- adesione agevolata e definizione agevolata degli atti del procedimento di accertamento;
- definizione agevolata/conciliazione agevolata delle controversie tributarie;
- rinuncia agevolata ai giudizi tributari pendenti innanzi alla Corte di cassazione;
- stralcio dei carichi fino a mille euro;
- definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione;
- disposizioni in materia di comunicazioni di inesigibilità.

Vale la pena osservare che si tratta di interventi che, nella maggior parte dei casi, non si traducono in una effettiva rinuncia alla pretesa erariale per la parte capitale (ma in uno "sconto" sulla parte sanzioni ed interessi); non si può negare, tuttavia, che possono avere un effetto sulla generale persuasione dei contribuenti sulla capacità effettiva dell'Amministrazione finanziaria di riscuotere coattivamente i crediti fiscali.

Inoltre, sebbene alcuni interventi (es. rottamazione-quater delle cartelle di pagamento) rispondano all'esigenza di debiti fiscali relativi a diverse annualità, oggetto di sospensione durante la pandemia da Covid-19, non si può sottacere come il periodico rinnovo di tali strumenti definitivi siano un chiaro indice della necessità di una più ampia riforma del sistema tributario italiano che operi su diversi ambiti.

Misure in materia ambientale

Per quanto riguarda le misure in materia ambientale, si segnala il **credito d'imposta per l'acquisto di materiali riciclati provenienti dalla raccolta differenziata**, per cui è stato previsto un rifinanziamento, con una dotazione ulteriore di 10 milioni di euro per l'anno 2023, al fine di assicurare la copertura delle istanze pervenute a seguito dell'applicazione del

decreto attuativo di cui all'articolo 1, comma 73 della legge 30 dicembre 2018, n. 145. La norma, inoltre, riconosce a tutte le imprese che acquistano prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica, ovvero che acquistano imballaggi biodegradabili e compostabili secondo la normativa UNI EN 13432:2002 o derivati dalla raccolta differenziata della carta, dell'alluminio e del vetro, per ciascuno degli anni 2023 e 2024, un credito d'imposta nella misura del 36 per cento delle spese sostenute e documentate per i predetti acquisti, fino a un importo massimo annuale di euro 20.000 per ciascun beneficiario, nel limite massimo complessivo di 5 milioni di euro annui per gli anni 2024 e 2025.

Con successivo decreto attuativo, da adottare entro centoventi giorni dalla data di entrata in vigore del provvedimento, saranno definiti i requisiti tecnici e le certificazioni idonee ad attestare la natura ecosostenibile dei prodotti e degli imballaggi secondo la vigente normativa europea e nazionale e in coerenza con gli obiettivi di riciclaggio di materiali da imballaggio come da allegato E parte IV del d.lgs. n. 152 del 2006, nonché i criteri e le modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta.

Si segnala, inoltre il **rifinanziamento del Programma sperimentale Mangiaplastica** per gli anni 2023 e 2024. Il Fondo, istituito nello stato di previsione del Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica dall'articolo 4-*quinquies*, comma 1, del DL 14 ottobre 2019, n. 111, convertito, con modificazioni, dalla legge 12 dicembre 2019, n. 141, è incrementato di 6 milioni di euro per l'anno 2023 e di 8 milioni di euro per l'anno 2024.

Il provvedimento reca, inoltre, una misura volta a **finanziare interventi in materia di acque reflue** oggetto delle sentenze di condanna della Corte di giustizia dell'Unione europea. Al fine di garantire la dotazione finanziaria necessaria per la realizzazione degli interventi sui sistemi fognari e depurativi volti a dare esecuzione alle sentenze di condanna emesse dalla Corte di giustizia nei confronti dello Stato italiano in relazione al trattamento delle acque reflue urbane, viene autorizzata la spesa di 10 milioni di euro per l'anno 2023, di 20 milioni di euro per l'anno 2024, di 30 milioni di euro per l'anno 2025 e di 50 milioni di euro per l'anno 2026 a favore del Commissario unico di cui all'articolo 2 del DL 29 dicembre 2016, n. 243, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 18.

Infine, si segnala l'istituzione del **Fondo per il contrasto al consumo di suolo**. Più in dettaglio, al fine di consentire la programmazione e il finanziamento di interventi per la rinaturalizzazione di suoli degradati o in via di degrado in ambito urbano e periurbano, è istituito, nello stato di previsione del Ministero dell'ambiente e della sicurezza energetica, il "Fondo per il contrasto del consumo di suolo", con una dotazione di 10 milioni di euro per l'anno 2023, di 20 milioni di euro per l'anno 2024, di 30 milioni di euro per l'anno 2025 e di 50 milioni di euro per ciascuno degli anni 2026 e 2027. Con successivo decreto del Ministro dell'ambiente e della sicurezza energetica, di concerto con il Ministro delle infrastrutture e dei trasporti e con il Ministro dell'economia e delle finanze, verranno definiti i criteri per il riparto del fondo a favore delle regioni e delle province autonome di Trento e di Bolzano, le modalità di monitoraggio attraverso i sistemi informativi del Dipartimento della Ragioneria generale dello Stato e quelli a essi collegati e le modalità di revoca delle risorse.

Altre misure

In materia di **sanità**, condivisibili gli interventi del DDL, a partire dall'incremento del livello di finanziamento del fabbisogno sanitario nazionale di 2,15 miliardi di euro per l'anno 2023, 2,3 miliardi di euro per l'anno 2024 e di 2,6 miliardi di euro a decorrere dall'anno 2025, nonché dagli stanziamenti di risorse per vaccini e farmaci anti-covid.

In particolare, risulta positiva la previsione che destina, nel 2023, una quota pari a 1,4 miliardi dell'aumento complessivo di 2,15 miliardi, alla copertura dei maggiori costi determinati dall'aumento dei prezzi delle fonti energetiche. Tali risorse si aggiungono agli 1,6 miliardi stanziati, a tale scopo, dal Decreto-legge Aiuti e dal Decreto-legge Aiuti-ter.

Tuttavia, occorre che nella ripartizione di queste risorse sia tenuta in considerazione l'intera filiera della salute privata, con particolare attenzione agli erogatori sanitari privati penalizzati dal tetto previsto dal Decreto Aiuti-ter.

Inoltre, è positivo l'aumento di 650 milioni di euro per l'anno 2023 del Fondo destinato agli acquisti dei vaccini e dei farmaci anti-Covid.

Positiva anche la possibilità per il MEF di anticipare alle università il 90% delle somme necessarie a coprire il trattamento economico degli specializzandi.

In tema di **trasporti**, si segnala il mancato rifinanziamento degli incentivi al trasferimento modale, mare-bonus e ferro-bonus, che pure nelle versioni provvisorie del DDL era stato previsto, almeno per dare continuità a misure che si sono dimostrate efficaci per ridurre l'impatto ambientale del trasporto stradale.

Con una modifica approvata in Commissione, è stato invece istituito, nello stato di previsione del MIT, il **Fondo per l'incentivazione alla qualificazione del lavoro portuale**, con una dotazione di 3 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2023 al 2026, destinato alla concessione, per il periodo dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2026, di un contributo, denominato "buono portuale", pari all'80% della spesa sostenuta, in favore delle imprese titolari di autorizzazione o di concessioni portuali. Il contributo è destinato, tra gli altri, sviluppare modelli di organizzazione e di gestione come indicati, a titolo esemplificativo, dall'articolo 30, comma 5, del decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81.

Il DDL contiene anche disposizioni in tema di determinazione dei **livelli essenziali delle prestazioni** (LEP), ai fini dell'attuazione del c.d. regionalismo differenziato.

In particolare, per la completa attuazione dell'articolo 116, terzo comma, della Costituzione, si disciplina la determinazione dei LEP concernenti i diritti civili e sociali che devono essere garantiti su tutto il territorio nazionale, quale soglia di spesa costituzionalmente necessaria che costituisce nucleo invalicabile per erogare le prestazioni sociali di natura fondamentale. Al riguardo, la norma del DDL ha l'effetto di superare l'approccio verso cui si stava orientando il Governo che, nella bozza di legge quadro sull'autonomia differenziata, ipotizzava un anno di tempo per la determinazione dei LEP, allo scadere del quale si sarebbe comunque potuto procedere al trasferimento di funzioni alla Regione, finanziandolo attraverso il criterio della spesa storica. Al contrario, con il DDL si afferma che l'attribuzione di ulteriori forme e condizioni particolari di autonomia relative a materie - o ambiti di materie - riferibili ai diritti civili e sociali è consentita solo dopo la determinazione dei relativi LEP.

Il provvedimento ovviamente non potrà vincolare la futura legge quadro sull'autonomia differenziata, ma tale disposizione fa emergere un chiaro orientamento sul tema.

Il DDL prevede quindi l'istituzione, presso la Presidenza del Consiglio dei ministri, di una Cabina di regia per la determinazione dei LEP, presieduta dal Presidente del Consiglio, che può delegare il Ministro per gli affari regionali e le autonomie, e alla quale partecipano, oltre a quest'ultimo, il Ministro per gli affari europei, il Sud, le politiche di coesione e il PNRR, il Ministro per le riforme istituzionali e la semplificazione normativa, il Ministro dell'economia e delle finanze, i Ministri competenti per le materie di cui all'articolo 116, terzo comma, Cost., i presidenti della Conferenza delle regioni e delle province autonome, dell'Unione province d'Italia (UPI) e dell'Associazione nazionale comuni italiani (ANCI).

Tra le altre cose, è previsto che la Commissione tecnica per i fabbisogni standard, sulla base dell'istruttoria svolta dalla Cabina di regia, trasmetta a quest'ultima le ipotesi tecniche inerenti alla determinazione dei costi e fabbisogni standard nelle materie potenzialmente oggetto di autonomia regionale differenziata. Sulla base di tali ipotesi, la Cabina di regia predispone uno o più schemi di DPCM con cui sono determinati i LEP e i correlati costi e fabbisogni standard. Laddove le attività della Cabina di regia non si concludano nei termini previsti (6 mesi per l'istruttoria preliminare e ulteriori 6 mesi per la predisposizione delle bozze di DPCM), il Presidente del Consiglio nomina un Commissario per completare le attività non ancora perfezionate.

In prima lettura, è stato poi approvato un emendamento che anticipa l'applicazione di diversi istituti della "riforma Cartabia" del **processo civile**, dal 30 giugno al 28 febbraio 2023 e con riferimento ai procedimenti instaurati successivamente a tale data.

Infine, nel corso dell'esame in prima lettura, è stata rivista la disciplina relativa alla Carta elettronica per spese culturali da parte dei diciottenni (cd. **App18**), sostituendola con due nuovi strumenti, vale a dire: *i*) una "Carta della cultura Giovani" per i residenti nel territorio nazionale in possesso, ove previsto, di permesso di soggiorno in corso di validità, appartenenti a nuclei familiari con ISEE non superiore a 35mila euro, assegnata e utilizzabile nell'anno successivo al compimento dei 18 anni di età; *ii*) una "Carta del merito", per gli iscritti agli istituti di istruzione secondaria superiore o equiparati che abbiano conseguito, non oltre il diciannovesimo anno di età, il diploma finale con una votazione di almeno 100 centesimi, assegnata e utilizzabile nell'anno successivo al conseguimento del diploma e cumulabile con la carta di cui al punto *i*).

Con una successiva riformulazione, parzialmente in linea con le istanze delle imprese interessate, è stata confermata l'applicazione dell'attuale App18 anche nel 2023, col rinvio all'anno successivo dell'applicazione delle nuove Carte. Queste ultime destano perplessità nella misura in cui condizionano il riconoscimento del beneficio a una soglia ISEE o al voto finale conseguito, con il rischio di allontanarsi dalla *ratio* del precedente istituto, cioè di incentivare l'educazione agli acquisti culturali e stimolare le giovani generazioni ad avvicinarsi alla cultura del nostro Paese, senza distinzioni sociali o di merito. In ogni caso, l'auspicio è che, nel tempo a disposizione prima dell'entrata in operatività delle nuove Carte, sarà possibile approfondire il tema con Governo e Parlamento.

Infine, viene rifinanziato per 3 milioni di euro nel 2023 e 5 a decorrere dal 2024 il **Fondo per le piccole e medie imprese creative**; tali risorse possono essere impiegate promuovere la nuova imprenditorialità e lo sviluppo di imprese del settore creativo, attraverso contributi a fondo perduto e finanziamenti agevolati.