



Ordine dei Dottori
Commercialisti
e degli Esperti Contabili
MILANO

NUMERO 6
FEBBRAIO 2024

*La Manovra Finanziaria 2024
e i decreti di fine anno:
tutte le novità*

Rassegna *del* Professionista

Circolare per il Professionista in collaborazione
tra 24 Ore Professionale e Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Milano

24ORE
PROFESSIONALE

A cura di Simone Bottero - Dottore Commercialista ODCEC Milano

La rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni (quotate e non quotate) <i>di Simone Bottero - Dottore Commercialista ODCEC Milano</i>	4
La fiscalità immobiliare e la Legge di Stabilità 2024 <i>di Roberto Cassanelli - Dottore Commercialista ODCEC Milano</i>	7
Redditi diversi immobiliari: importanti novità dalla Legge di Bilancio 2024 <i>di Stefano Baruzzi, estratto da Consulente Immobiliare, 31 gennaio 2024, n. 1175, p. 135-142</i>	11
La regolarizzazione delle rimanenze di magazzino <i>di Deborah Graziano - Dottore commercialista ODCEC Milano</i>	16
Le novità in materia di contenzioso tributario dopo il D.Lgs. n. 220/2023 <i>di Duilio Liburdi - Dottore Commercialista ODCEC Milano</i>	18
Pignoramento presso terzi <i>di Maria Rita Astorina - Dottore Commercialista ODCEC Milano</i>	22
Regime Pex esteso anche ai non residenti: la Legge di Bilancio 2024 recepisce l'orientamento della Cassazione <i>di Giorgio Gavelli, Alessandro Braggion, estratto da Modulo24 Tuir, 22 gennaio 2024, n. 1, p. 18</i>	25
Novità sulle compensazioni in F24 <i>di Massimo Oldani - Dottore Commercialista ODCEC Milano</i>	30
Nuove misure più stringenti nel caso di chiusura delle partite IVA <i>di Duilio Liburdi - Dottore Commercialista ODCEC Milano</i>	32
Provvedimenti normativi di fine 2023 in materia di lavoro <i>di Giovanni Francesco Cassano - Dottore Commercialista ODCEC Milano</i>	34
Alcune novità in materia giuslavoristica <i>di Andrea Giraldo - Dottore Commercialista ODCEC Milano</i>	37
Operativo l'esonero contributivo per le lavoratrici madri, le istruzioni INPS <i>di Alice Chinnici, estratto da Guida al Lavoro, 9 febbraio 2024, n. 6, p. 28-30</i>	40
Nuove aliquote per IVIE e IVAFE <i>di Daniela Morlacchi - Dottore Commercialista ODCEC Milano</i>	44
Esenti dal pagamento IMU gli immobili destinati a finalità sociali e di interesse collettivo <i>di Giuseppe Durante, estratto da Norme&Tributi Plus Diritto, 6 febbraio 2024</i>	46
Auto aziendali, valori sotto la lente fra nuove tabelle Aci e Manovra 2024 <i>di Stefano Sirocchi, estratto da Il Sole 24 Ore, 8 gennaio 2024, NORME E TRIBUTI, p. 25</i>	49

Circolare per il Professionista
in collaborazione tra 24 Ore Professionale
e Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Milano

Proprietario ed Editore:
Il Sole 24 Ore S.p.A.

Sede legale
e amministrazione:
Viale Sarca, 223 - 20126 Milano

Redazione: 24 ORE Professionale

© 2024 Il Sole 24 ORE S.p.a.

Tutti i diritti riservati.
È vietata la riproduzione
anche parziale e con qualsiasi
strumento.

I testi e l'elaborazione dei testi, anche se curati
con scrupolosa attenzione, non possono
comportare specifiche responsabilità
per involontari errori e inesattezze.

CHIUSA IN REDAZIONE: 4 Febbraio 2024

News *e approfondimenti*

Circolare per il Professionista
realizzata da 24 Ore Professionale
per Ordine dei Commercialisti e degli Esperti Contabili di Milano

24ORE
PROFESSIONALE

La rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni (quotate e non quotate)

di Simone Bottero - Dottore Commercialista ODCEC Milano

L'art. 1, commi 52 e 53, della Legge n. 213/2023 (c.d. Legge di Bilancio 2024) prevede la proroga della rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni ex artt. 5 e 7, commi 1 e 1 bis, della Legge n. 448/2001 posseduti da soggetti non imprenditori. Tale disciplina è stata estesa anche alle partecipazioni negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione.

La legge delega per la riforma fiscale, Legge n. 111/2023, individua alcuni criteri per ridisegnare determinate fattispecie di redditi diversi ex art. 67 del TUIR. In riferimento alla rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni, il Legislatore prevede di introdurre un'imposta sostitutiva sulla rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni e dei terreni, anche edificabili, con la possibilità di stabilire aliquote differenziate in base al periodo di possesso del bene.

La ratio è di portare "a regime" la disciplina originariamente contemplata dalla Legge n. 448/2001 e più volte prorogata.

Ambito soggettivo

La rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni (quotate e non quotate) per l'anno 2024 è riservata a soggetti che **possono realizzare operazioni generanti redditi di natura finanziaria ex art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis), del TUIR, c.d. "capital gain"**, indipendentemente dal regime prescelto ai fini della tassazione dei redditi stessi.

La rideterminazione del costo o valore di acquisto dei terreni riguarda soltanto i soggetti che sono nella posizione di **conseguire plusvalenze immobiliari** su terreni ex art. 67, comma 1, lett. a) e b), del TUIR.

Sono interessati dall'agevolazione in esame i seguenti soggetti:

- le persone fisiche, per le operazioni non rientranti nell'esercizio dell'attività di impresa;
- le società semplici e i soggetti ad esse equiparati ai sensi dell'art. 5 del TUIR;
- gli enti non commerciali, se l'operazione da cui deriva il reddito non è effettuata nell'esercizio di impresa;
- i soggetti non residenti, per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia, non riferibili a stabili organizzazioni, ove non esenti in base a disposizioni interne o alle Convenzioni.

Ambito oggettivo

L'agevolazione riguarda:

- **azioni o quote, possedute all'1 gennaio 2024, che non costituiscono beni d'impresa;**
- **terreni agricoli ed edificabili posseduti all'1 gennaio 2024, a titolo di proprietà o altro diritto reale.**

Nell'ipotesi di azioni e quote, acquisite per successione o donazione dopo il 1° gennaio 2024, gli eredi o i donatari non possono usufruire di detta norma. L'Agenzia delle Entrate, con Circolare 09/05/2023 n. 27, ha chiarito che gli eredi possono avvalersi del completamento dell'esecuzione del mandato con rappresentanza – per la predisposizione della perizia e/o il versamento dell'imposta sostitutiva – e beneficiare del valore rideterminato delle partecipazioni acquisite in eredità, nell'ipotesi in cui il possessore della partecipazione abbia conferito mandato con rappresentanza e sia successivamente deceduto.

Perizia di stima per rivalutazione delle partecipazioni in società non quotate

La rivalutazione delle **partecipazioni non quotate** si attua assumendo, in luogo del costo o valore di acquisto della partecipazione stessa, il **valore all'1 gennaio 2024 della frazione del Patrimonio netto**, determinato sulla base di **apposita perizia giurata di stima**, redatta con le responsabilità sancite dall'art. 64 c.p.c.

Se la perizia è commissionata dalla società nella quale si detiene la partecipazione, il componente negativo del reddito della società è deducibile per quote costanti nell'esercizio in cui è sostenuto e nei quattro successivi.

Se, invece, la perizia è predisposta per conto dei possessori delle azioni o quote, la relativa spesa è portata in aumento del valore di acquisto della partecipazione.

Perizia di stima per rivalutazione dei terreni

La rivalutazione dei **terreni** posseduti si effettua determinando, in luogo del costo o valore di acquisto del terreno, il **valore all'1 gennaio 2024 determinato sulla base di apposita perizia giurata di stima**, redatta con le responsabilità sancite dall'art. 64 c.p.c.

Rideterminazione costo delle partecipazioni in società quotate

La rideterminazione del costo **dei titoli, delle quote o dei diritti negoziati nei mercati** regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione posseduti all'1 gennaio 2024, l'art. 5, comma 1-bis, della Legge n. 448/2001, stabilisce la facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il **valore normale determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2023** ex art. 9, comma 4, lett. 4) del TUIR.

La previsione normativa fa venir meno la necessità di predisporre la perizia giurata di stima. Il contribuente deve predisporre e conservare un **apposito prospetto** nel quale siano indicati per ciascun titolo, quota o diritto il cui costo o valore di acquisto sia stato "rideterminato", i **prezzi rilevati nel relativo mercato** o sistema multilaterale di negoziazione nel mese di **dicembre 2023, nonché la relativa media aritmetica**.

Imposta sostitutiva

La rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni quotate e non quotate e dei terreni per l'anno 2024 comporta l'applicazione di **un'imposta sostitutiva con aliquota unica del 16%**.

Affinché il regime agevolato sia conveniente, è necessario che l'imposta sostitutiva del 16%, applicata sul valore della partecipazione posseduta, risulti **inferiore al 26% della plusvalenza realizzata in assenza di affrancamento**.

Per effettuare tale verifica di convenienza, è necessario eseguire il confronto secondo la seguente formula:

$$16\% * \text{valore normale o di perizia} < 26\% * \text{plusvalenza da cessione}$$

L'imposta sostitutiva, dovuta per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni, deve **essere versata entro il 30/06/2024** per l'intero suo ammontare oppure in **tre rate annuali di pari importo**. Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% annuo.

I codici tributo da utilizzare sono i seguenti:

- **codice tributo 8055:** imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di partecipazioni non negoziate nei mercati regolamentati;
- **codice tributo 8056:** imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola;
- **codice tributo 8057:** imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di titoli, di quote o di diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione.

Calcolo di convenienza in tema di partecipazioni

Dato il costante aumento negli anni dell'aliquota dell'imposta sostitutiva, è vivamente raccomandata un'attenta analisi di convenienza.

La rivalutazione consente di assumere come valore del bene quello risultante dalla perizia e non il costo storico, in taluni casi perciò **potrebbe essere conveniente assolvere l'ordinaria tassazione sulla plusvalenza** anziché pagare l'imposta sostitutiva.

A tale proposito, si riporta sotto un esempio con riferimento alle partecipazioni, in cui si confronta l'imposta sostitutiva del 16% calcolata sul valore rivalutato, contro l'imposta sostitutiva del 26% da applicare alla plusvalenza.

CONFRONTO TASSAZIONE PER RIVALUTAZIONE DELLE PARTECIPAZIONI					
INSERIRE I DATI NEI CAMPI GIALLI		IPOTESI DI RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI		IPOTESI SENZA RIVALUTAZIONE PARTECIPAZIONI	
Capitale Sociale società	200.000,00	Costo acquisto rideterminato da perizia	400.000,00	Costo di acquisto	4.000,00
Quota del socio da rivalutare	2%	Valore cessione della partecipazione	460.000,00	Valore di cessione partecipazione	460.000,00
Valore società da perizia	20.000.000,00	Plusvalenza	60.000,00	Plusvalenza	456.000,00
Valore cessione	23.000.000,00	Imposta ordinaria del 26%	15.600,00	Imposta ordinaria del 26%	118.560,00
Aliquota imposta sostitutiva	16%	Imposta sostitutiva 16%	64.000,00		
		Totale Tassazione con Rivalutazione	79.600,00	Totale Tassazione Senza Rivalutazione	118.560,00

Con riferimento invece alla **rivalutazione dei terreni agricoli** bisogna fare maggiore attenzione in quanto la plusvalenza si ha solo se sono **posseduti da meno di 5 anni**.

Se sono stati acquisiti **per successione**, la plusvalenza va valutata **con riferimento alla data di acquisto da parte del de cuius**.

In buona sostanza, se il terreno è posseduto da più di 5 anni, non c'è nessuna convenienza ad effettuare la rivalutazione in quanto la plusvalenza comunque non sarebbe soggetta a tassazione.

Per i terreni edificabili, l'eventuale plusvalenza derivante dalla cessione è sempre soggetta a tassazione.

Per questi terreni la tassazione può essere effettuata tramite tassazione separata, la cui convenienza va valutata in base al reddito medio del contribuente nei due periodi di imposta precedenti a quello in cui si genera la plusvalenza.

La fiscalità immobiliare e la Legge di Stabilità 2024

di Roberto Cassanelli - Dottore Commercialista ODCEC Milano

Le locazioni brevi effettuate dai privati, come noto, hanno avuto un grandissimo impulso dal vero e proprio boom dei portali on-line tipo Airbnb e, in questi anni, sono state teatro di molteplici irregolarità fiscali (e non solo) da parte dei locatari. In sostanza, l'Autorità pubblica, resasi conto delle irregolarità massive commesse dai contribuenti nel corso degli anni, ha inserito l'obbligo per i portali on-line di effettuare le ritenute del 21% a titolo d'imposta per i proprietari che optavano per il regime fiscale della cd. cedolare secca, e questo ai sensi dell'art. 4, comma 2, del D.L. n. 50/2017, oltre ad obbligare gli stessi portali all'invio telematico della Certificazione Unica come sostituti, rendendo in tal modo palese al Fisco l'esistenza di queste locazioni brevi e di chi fosse il percettore dei redditi.

Dato che si trattava di milioni di contratti, i portali hanno cercato di sottrarsi all'obbligo; tuttavia la soggiacenza a tale obbligo fiscale da parte dei portali di locazioni brevi è stata confermata dal doppio vaglio operato: dalla Corte di Giustizia dell'Unione Europea, con la sentenza emessa il 22 dicembre 2022 nella causa C-83/21 (Sentenza Airbnb), che ha avuto ad oggetto la compatibilità con il diritto unionale della succitata normativa italiana introdotta nel 2017, e dal Consiglio di Stato che, con la sentenza n. 9188 del 24 ottobre 2023, ha definitivamente confermato l'obbligo di applicazione della ritenuta alla fonte.

La stretta sulle locazioni brevi aggiunge un'altra tessera al proprio mosaico: la tassazione al 26%

Successivamente, per contrastare il moltiplicarsi, soprattutto nei centri storici delle città, degli "affitti brevi", nel 2021 il legislatore ha inserito il comma 595 nella Legge di Stabilità 178/2020, che in sostanza obbliga coloro che **locano più di quattro "appartamenti" per ciascun periodo d'imposta ad aprire una partita Iva**.

Come noto, vi sono tuttora alcune **difficoltà interpretative** su questo comma 595:

1. Cosa si intende per "appartamenti"? Si tratta di immobili o stanze? Ad esempio, locare stanze di un medesimo immobile, magari cinque stanze comporta la necessità di aprire la partita Iva?
2. Il requisito temporale come viene computato? La norma parla di locare non più di quattro "appartamenti" per ciascun periodo d'imposta. Ciò significa che locare per una settimana ciascun "appartamento" equivale a localarli ciascuno più o meno ininterrottamente per un anno? Ed ancora: tale requisito va calcolato per cliente? Ovvero, se ho quattro clienti nel medesimo o in più miei "appartamenti", ho splafonato il limite concesso per essere un immobiliare per così dire "dilettante"?

Come previsto, non vi è stato tra il 2021 e il 2024 un grande afflusso all'Agenzia delle Entrate per l'apertura di partite Iva di affittacamere da ogni parte della nostra Penisola.

A corollario, l'art. 1, comma 597, della Legge di Stabilità 2021 prevede anche la nascita dell'ennesima **banca dati** a disposizione del Fisco per mappare e dunque controllare "strutture ricettive, nonché degli immobili destinati alle locazioni brevi": la sua alimentazione naturalmente sarà onere dei contribuenti.

Tale banca dati rilascerà dei codici da utilizzare in tutte le informazioni e transazioni effettuate sugli immobili locati.

Dopo diverse problematiche, anche legate ai cambi di Governo succedutisi dal 2020 ad oggi, che hanno modificato nomi e prerogative dei Ministeri creando battute d'arresto nella messa a terra della previsione normativa, con il cd. Decreto Anticipi (convertito con la Legge n. 191/2023) è stato istituito il **Codice Identificativo Nazionale (CIN)**, il quale dovrà essere **assegnato**, tramite apposita procedura automatizzata, dal **Ministero del Turismo**.

Alcune Regioni e Province autonome, nel frattempo, hanno rilasciato dei codici identificativi, i quali dovranno venire "rinumerati" con apposite serie del CIN: obiettivo è recuperare questi codici già rilasciati e farli rientrare tutti in un unico *database*.

La domanda del CIN dovrà essere effettuata **tramite una procedura automatizzata sul sito ministeriale**, anche se, alla data del 9 gennaio 2024, si legge che «In merito alla disciplina delle locazioni per finalità turistiche, delle locazioni brevi, delle attività turistico-ricettive e del Codice Identificativo Nazionale, si comunica che la procedura telematica di assegnazione del CIN da parte del Ministero del turismo, prevista dall'art. 13-ter del D.L. 18 ottobre 2023, n. 145, convertito dalla legge 15 dicembre 2023, n. 191, non è ancora entrata in esercizio.

Il Ministero sta operando al fine di dare attuazione a quanto previsto dalla nuova normativa e ne darà comunicazione con Avviso pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale e sul sito del Ministero del turismo.

In ogni caso, ai sensi del comma 15, art. 13-ter, del D.L. 18 ottobre 2023, n. 145, convertito dalla Legge 15 dicembre 2023, n. 191, gli obblighi e le sanzioni in materia di CIN si applicheranno a decorrere dal sessantesimo giorno successivo a quello di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del citato Avviso.

Nelle more dell'attuazione, i titolari delle strutture ricettive e i locatori di unità immobiliari per finalità turistiche o di immobili in locazione breve sono tenuti a rispettare le normative regionali attualmente vigenti e, pertanto, a continuare ad utilizzare il Codice regionale o provinciale, laddove previsto nonché, nel caso di nuove strutture o di nuove attività di locazione, a richiedere l'assegnazione dello stesso all'ente territoriale di competenza» (Avviso Ministero del Turismo 9 gennaio 2024).

Vi sono, inoltre, degli obblighi di **esposizione del CIN all'esterno dello stabile in cui è collocato l'appartamento o la struttura ricettiva**, ma naturalmente la norma si preoccupa di specificare che ciò debba avvenire «assicurando il rispetto di eventuali vincoli urbanistici e paesaggistici», e poi soprattutto che questo debba essere **indicato in ogni annuncio ovunque pubblicato**, il che ha un evidente scopo antievasione, rendendo agevole per Agenzia delle Entrate e Guardia di Finanza l'incrocio tra codici CIN, contratti/accrediti dei portali e quadro RB o B dei contribuenti.

Il Decreto Anticipi, nel suo art. 13-ter, comma 8, prevede anche che «**chiunque**, direttamente o tramite intermediario, esercita l'attività di locazione per finalità turistiche o ai sensi dell'articolo 4 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, in forma imprenditoriale, anche ai sensi dell'articolo 1, comma 595, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178, è **soggetto all'obbligo di segnalazione certificata di inizio attività (SCIA)**, di cui all'articolo 19 della Legge 7 agosto 1990, n. 241, presso lo sportello unico per la attività produttive (SUAP) del comune nel cui territorio è svolta l'attività. Nel caso in cui tale attività sia esercitata tramite società, la SCIA è presentata dal legale rappresentante» (grassetto apposto dallo scrivente).

Il comma 7 del citato articolo, invece, si preoccupa di specificare tutte le **dotazioni necessarie in tema di impianti** per le unità immobiliari ad uso abitativo oggetto di locazione, per finalità turistiche o ai sensi dell'articolo 4 del D.L. n. 50/2017, e quindi gli "affitti brevi" tramite portali o senza.

Con la Legge di Stabilità 2024, viene previsto un **inasprimento della tassazione in cedolare secca dei cd. affitti brevi, passando a certe condizioni dal canonico 21% al maggiorato 26%**.

Resta ovviamente impregiudicata la possibilità per il contribuente di tassare con Irpef i canoni delle locazioni brevi, il che in presenza di oneri deducibili e detraibili importanti potrebbe essere la soluzione fiscalmente più conveniente.

Come si accennava poc' anzi, non vi è automaticamente una tassazione al 26% delle locazioni brevi, ma vi

è la possibilità per il contribuente di **individuare una unità immobiliare destinata ad affitti brevi che sconti il 21%, la quale presumibilmente sarà quella con i canoni più elevati in modo da massimizzare il risparmio d'imposta.**

Tale scelta dovrà essere effettuata dal contribuente **in sede di dichiarazione dei redditi**, verosimilmente con una casella a ciò destinata.

Non cambia niente invece per le Società semplici o per gli altri Enti non commerciali, i quali non possono *ab origine* applicare la cedolare secca sulle locazioni attive in quanto non sono persone fisiche. Sempre per quanto riguarda le Società semplici si precisa inoltre che in base alla prassi, ovvero la Circolare n. 24/E del 12 ottobre 2017, non risulta possibile accedere alla disciplina delle locazioni brevi di cui all'art. 4 del D.L. n. 50/2017.

Si ricorda una volta ancora che le **locazioni brevi** sono quelle la cui **durata risulta inferiore a 30 giorni**, e per espressa previsione dell'art.4 del D.L. 50/2017 al comma 3 «Le disposizioni del comma 2 si applicano anche ai corrispettivi lordi derivanti dai contratti di sublocazione e dai contratti a titolo oneroso conclusi dal comodatario aventi ad oggetto il godimento dell'immobile da parte di terzi, stipulati alle condizioni di cui al comma 1», e dunque, in seguito alla novella della Legge di Stabilità 2024, **anche questi soggetti subiranno l'aumento di aliquota al 26%.**

Come già indicato, dopo la Legge di Stabilità 2021 (Legge n. 178/2020, art. 1, comma 595), al quinto “appartamento” locato con contratti brevi scatta la presunzione di imprenditorialità, e quindi occorre l'apertura della “partita Iva”, il che fa sì che al massimo siano quattro gli immobili sui quali applicare la nuova aliquota del 26%, dato che per il principio di attrazione nel reddito d'impresa, anche i canoni rientreranno nel canale normativo che ne disciplina l'imposizione fiscale.

Su quest'ultimo punto interessante sarebbe la riflessione da fare sulla **tipologia di presunzione di svolgimento dell'attività, ovvero relativa o assoluta.**

Per capirci, immaginiamo un soggetto privato che destina tutta la gestione dell'attività di cambio biancheria, ecc. a una società specializzata di pulizie: il risultato da parte sua è il solo godimento dei beni immobili, e dunque se la presunzione fosse relativa non ci sarebbero difficoltà a superarla.

Nulla cambia ovviamente per gli immobili locati con cedolare secca e non destinati agli “affitti brevi” da parte di privati.

A questo proposito, giova ricordare che svariate pronunce giurisdizionali, tra le quali la Sentenza **CTR Milano 754/2017** e CTR Bologna 1236/2019, hanno sconfessato la Circolare 26/E del 2011 dell'Agenzia delle Entrate in base alla quale non viene riconosciuto il diritto del privato di locare con cedolare secca immobili ad uso abitativo con conduttore una società: tipico il caso dell'appartamento del *manager* il cui canone di locazione viene pagato dalla società.

È appena il caso di ricordare che, per i contribuenti ad alto reddito, **il risparmio d'imposta tra cedolare secca e massima aliquota marginale Irpef è enorme.**

La novella normativa si guarda poi bene dal modificare l'obbligo in capo ai portali di “affitti brevi” di trattenere una ritenuta, la quale sebbene **resti fissa al 21%** ora diviene a **titolo d'acconto e non più in default a titolo d'imposta** per l'ovvio motivo che la tassazione potrebbe essere a volte del 26%.

Le altre misure di fiscalità immobiliare

In primis, occorre rilevare un **inasprimento della normativa relativa alla tassazione della (eventuale) plusvalenza immobiliare** emergente dalla compravendita di un immobile.

Come noto l'art. 67 del TUIR al comma 1, lettera b) prevede **l'imponibilità della plusvalenza** solo se:

- immobili posseduti da meno di 5 anni;
- non acquisiti per successione;
- non adibiti ad abitazione principale (del cedente o dei suoi familiari) per la maggior parte del periodo di possesso (infraquinquennale).

Viene ora introdotta la lettera b-bis) al citato articolo del TUIR, la quale, **a partire dagli atti datati 1/1/2024**, prevede che sugli immobili che hanno fruito del Superbonus (e anche se le spese sono state

detratte in qualità di condòmino) vi sia **imponibilità della plusvalenza realizzata entro i 10 anni dalla fine lavori Superbonus**.

In sostanza, il Superbonus genera un periodo di osservazione fiscale di dieci anni nei quali se si vende l'immobile che ne ha fruito la plusvalenza collegata diventa imponibile.

Qualche **deroga** fortunatamente viene prevista, ovvero:

- acquisizione per successione dell'immobile;
- immobile adibito ad abitazione principale del cedente/suoi familiari per la maggior parte dei 10 anni antecedenti alla cessione (o per la maggior parte del periodo di possesso se inferiore ai 10 anni).

Come si nota, non conta il periodo di possesso di cinque anni come esimente, e quindi la plusvalenza originata dalla vendita di un immobile posseduto oltre tale periodo, ma prima del decorso di dieci anni viene tassata.

Il “contagio” fiscale del Superbonus sull'immobile, e che ne determina l'imponibilità della plusvalenza realizzata con la vendita, avviene **anche se i lavori sono stati effettuati** da soggetti diversi dal proprietario ma **detentori** (immaginiamo coloro che magari hanno il comodato dell'immobile).

Altra previsione punitiva per coloro che vendono “presto” l'immobile ristrutturato col Superbonus è la modifica dell'art. 68 TUIR, comma 1, ove ora viene previsto che, se gli interventi sono:

- avvenuti entro 5 anni prima del momento della cessione, non si tiene conto dei lavori effettuati nella determinazione dei costi inerenti, il che aumenta anche di molto la plusvalenza che poi si realizzerà;
- avvenuti tra i 5 e i 10 anni prima del momento della cessione, si tiene conto del 50% dei lavori Superbonus nella determinazione dei costi inerenti.

Condizione per entrambe le casistiche è che si sia fruito della **cessione del credito** ex art. 121 D.L. n. 34/2020 e che si sia fruito del **Superbonus** nella misura del 110%.

Sempre per gli immobili oggetto di lavori Superbonus, viene disposto che l'Agenzia delle Entrate verificherà in base a liste selettive se, in occasione di variazione della consistenza degli immobili, **i dati catastali e le rendite catastali collegate siano corretti**.

Infine, per quanto riguarda le **ritenute operate da banche e poste sui bonifici parlanti** relativi alle ristrutturazioni edilizie si passa **dal 8% attualmente in vigore al 11% a decorrere dall'1 marzo 2024**.

Redditi diversi immobiliari: importanti novità dalla Legge di Bilancio 2024

di Stefano Baruzzi, estratto da *Consulente Immobiliare*, 31 gennaio 2024, n. 1175, p. 135-142

La Legge di Bilancio per il 2024 (legge 213 del 30 dicembre 2023) ha introdotto importanti modifiche nel consolidato ambito dei redditi diversi immobiliari, con l'introduzione di una nuova fattispecie di imponibilità per le plusvalenze conseguite con la cessione a titolo oneroso di fabbricati che abbiano fruito del Superbonus nel decennio precedente e con la modifica della tassazione dei redditi derivanti dalla concessione temporanea a terzi di diritti reali di godimento su immobili. L'articolo illustra nel dettaglio le predette novità.

In un contesto tutto sommato parco di novità significative, come è quello recato dalla manovra fiscale di fine 2023 – attuata mediante l'emanazione del D.L. 212 del 29 dicembre 2023, dedicato al Superbonus e ad altri bonus edilizi, e della Legge di Bilancio per il 2024 n. 213 del 30 dicembre 2023 – un ambito interessato da modifiche molto significative è quello della **imposizione dei redditi diversi immobiliari**, finora caratterizzato da una lunga fase di stabilità normativa, molto meno per quanto riguarda la giurisprudenza – interessata negli ultimi anni da importanti pronunce della Corte di Cassazione a Sezioni Unite in tema di cessione di diritti edificatori e di cubature – e la prassi agenziale, entrambe sempre “vivaci” anche su questi temi complessi e delicati.

Al riguardo, in ambito giurisprudenziale richiamiamo, in particolare, le **due importanti sentenze della Corte di Cassazione** a Sezioni Unite: la n. 23902 del 29 ottobre 2020, che, in tema di ICI ma con ricadute trasversali ad altri ambiti impositivi, ha stabilito che «un'area, prima edificabile e poi assoggettata ad un vincolo di inedificabilità assoluta, non è da considerare edificabile ai fini ICI ove inserita in un programma attributivo di un diritto edificatorio compensativo, dal momento che quest'ultimo non ha natura reale, non inerisce al terreno, non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso»; la n. 16080 del 9 giugno 2021, che ha risolto un contrasto giurisprudenziale di lunghissimo corso stabilendo – in questo caso ai fini dell'imposta di registro, ma ancora una volta con ricadute trasversali agli altri ambiti impositivi – che la cessione di cubatura ha ad oggetto l'immediato trasferimento di un diritto edificatorio di natura patrimoniale e non reale, il cui contratto non necessita di forma scritta, può essere trascritto nei registri immobiliari ed è soggetto ad imposta di registro proporzionale come atto “diverso” (3%), e non come trasferimento immobiliare (in genere colpito con aliquote maggiori), nonché, nel caso di trascrizione e voltura, alle imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. Quest'ultima pronuncia è stata recepita dall' Agenzia delle entrate (“AdE”) con la risposta a interpello n. 69 del 18 gennaio 2023, superando la precedente impostazione basata sulla natura “reale” di tali diritti affermata nella risoluzione n. 233/2009 conformemente all'interpretazione già sostenuta con la risalente risoluzione 17 agosto 1976, prot. 250948 del Ministero delle Finanze.

Plusvalenze immobiliari e Superbonus: nuova fattispecie imponibile

La Legge di Bilancio 2024 (art. 1, comma 64, lett. a) ha introdotto nell'art. 67 del TUIR una fattispecie totalmente nuova (lettera b-bis), che si affianca a quelle già da molto tempo previste e rimaste invariate, in forza della quale, **per le cessioni poste in essere dall'1 gennaio 2024** (comma 66, art. 1, Legge di Bilancio 2024), vengono **assoggettate a imposizione le plusvalenze eventualmente realizzate** (ossia, "incassate") mediante **la cessione "a titolo oneroso"** (restano quindi escluse dalla novella le cessioni poste in essere a titolo gratuito) di immobili sui quali siano stati **realizzati interventi Superbonus nel decennio precedente** alla cessione (il riferimento preciso della novella è agli interventi «che si siano conclusi da non più di dieci anni all'atto della cessione»).

Come rilevabile, la novella riguarda i soli interventi Superbonus (e non anche quelli che abbiano fruito di altri bonus diversi dal Superbonus) conclusisi da meno di dieci anni al momento della cessione dell'immobile ed **esclude dalla tassazione** – coerentemente con il preesistente contesto impositivo di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), relativo alle plusvalenze immobiliari – gli immobili che, ancorché ceduti con il conseguimento di plusvalenze, siano pervenuti al cedente per **successione** (ma non, anche, per donazione o ad altro titolo gratuito), nonché quelli che per la maggior parte del periodo intercorso fra la ultimazione dei lavori (fruenti del Superbonus) e la data di cessione **siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari**. Molta importanza rivestirà, a detti fini, **l'identificazione della data di ultimazione degli interventi Superbonus**: la norma non identifica alcun criterio specifico a tale riguardo e, in attesa di conoscere anche il pensiero dell'AdE, si dovrà necessariamente fare riferimento alle **risultanze della documentazione edilizia**, strutturale ed energetica relativa agli interventi di cui trattasi (si pensi, ad es., alle comunicazioni di fine lavori, agli Attestati di Prestazione Energetica, ai verbali di collaudo statico o relativi ad altre opere, e così via).

Merita sottolineare che, una volta decorsi i dieci anni dalla ultimazione dei lavori Superbonus, viene meno l'applicabilità di questa nuova ipotesi di tassazione e che, in mancanza di interventi Superbonus di cui all'art. 119 del D.L. "Rilancio" n. 34/2020, rimangono **applicabili alle eventuali plusvalenze da cessione di immobili le altre ipotesi di tassazione già previste** dalla normativa di cui all'art. 67, comma 1, lett. a) – per i terreni soggetti a lottizzazione – e b) del TUIR (con significativa distinzione delle regole fra i fabbricati e i terreni non edificabili, da un lato, e le aree edificabili dall'altro).

Occorre anche osservare che la norma **sembra non attribuire alcun rilievo ad interventi Superbonus che non siano stati ultimati** – ma che potrebbero comunque avere fruito dell'agevolazione e, pur in mancanza di completamento, essere suscettibili di comportare una plusvalenza, o una maggior plusvalenza, in relazione ai benefici comunque generati, salvi i casi di recupero del Superbonus – il che lascia un poco perplessi e sarà interessante, anche a tale riguardo, conoscere il pensiero dell'AdE. Da ultimo, evidenziamo come la norma attribuisca rilievo ai lavori Superbonus da chiunque effettuati, menzionando non solo il "cedente", ma **anche "gli altri aventi diritto"** (ad es.: familiari, inquilini o comodatari) che abbiano sostenuto le relative spese con favorevoli riflessi sul prezzo di cessione dell'immobile e sulla relativa plusvalenza.

Concludiamo evidenziando come, ai fini di cui sopra, **non sembri rilevare in alcun modo l'aliquota del Superbonus fruito** (la norma non fa cenno alcuno all'aliquota, diversamente da quanto diremo a breve per la determinazione del criterio di calcolo del costo dei lavori, la cui novella fa invece espresso riferimento all'aliquota Superbonus del 110%) e rilevando l'opportunità di un rapido chiarimento in merito al caso molto frequente in cui oggetto di cessione sia un'unità immobiliare nella quale non sono stati effettuati interventi Superbonus interni, ma gli stessi siano stati effettuati nelle **parti comuni del fabbricato di appartenenza** (ad es.: cappotto, impianto centralizzato di climatizzazione, serramenti, interventi di prevenzione sismica, installazione di impianti fotovoltaici, sistemi di accumulo, apparati per la ricarica dei veicoli elettrici), ipotesi che riteniamo debba ricadere anch'essa sotto le maglie della nuova tassazione.

Inoltre, non possiamo non sottolineare che l'ampiezza della durata – addirittura decennale - comporta, di fatto, l'attrazione a tassazione anche dei plusvalori formati in anni lontani, plusvalori che non

erano e non saranno invece tassabili, secondo la normativa già esistente che continua a mantenere validità, per tutti i fabbricati non interessati da interventi Superbonus, per i quali le plusvalenze non sono comunque imponibili una volta decorso un quinquennio dall'acquisto o dalla costruzione del fabbricato, neppure nel caso in cui siano stati effettuati su di esso interventi agevolati con i bonus diversi dal Superbonus. (vedi *esempio 1*).

Esempio 1

Unità immobiliare (non adibita ad abitazione principale del possessore) acquistata il 30.6.2019 a 100 e ceduta il 10.7.2024 a 140. In mancanza di interventi Superbonus, l'intera plusvalenza (40) non è imponibile per avvenuto decorso del quinquennio. Con interventi Superbonus, invece, la plusvalenza sarà tassabile fino al decorso di un decennio dalla ultimazione dei relativi lavori, anche per la quota di plusvalore formatosi tra il 30.6.2019 e il 30.6.2024 (40), che in assenza di interventi Superbonus non sarebbe invece tassabile.

Modalità di calcolo delle plusvalenze per interventi Superbonus

La Legge di Bilancio 2024 (art. 1, comma 64, lett. b) ha poi integrato anche l'art. 68 del TUIR definendo **le modalità da seguire per la determinazione del costo** (e, quindi, della plusvalenza) per la nuova fattispecie in commento (lettera b-bis, art. 67 TUIR), con modalità abbastanza articolate e, soprattutto, non allineate a quanto in precedenza illustrato circa la lett. a) del comma 64, oltre che poco convincenti: resta da verificare, nel prossimo futuro, se si tratta di un "disallineamento" voluto dal Legislatore (con tutte le perplessità del caso) oppure, almeno in parte, di un imperfetto coordinamento, nel qual caso è lecito attendersi con tempestività i conseguenti correttivi.

Come rilevabile, il criterio di calcolo dei costi dettato dalle nuove disposizioni aggiunte all'art. 68 del TUIR, ai fini del calcolo delle plusvalenze immobiliari derivanti da cessioni a titolo oneroso post ultimazione di "interventi Superbonus", individua e distingue le **seguenti casistiche**:

1. **lavori conclusi da non più di cinque anni rispetto alla data di cessione**: non si tiene conto delle spese per i lavori Superbonus, ma solo se ci si sia avvalsi del Superbonus con aliquota del 110% e delle opzioni (per lo "sconto in fattura" del fornitore o per la cessione del credito d'imposta a terzi). Le due condizioni sembrano dover coesistere: diversamente, nell'ipotesi di fruizione del Superbonus con aliquote inferiori al 110% e/o di mancato esercizio delle opzioni (facendo cioè ricorso alla detrazione d'imposta nella dichiarazione dei redditi), il costo dei lavori non sembra possa essere ignorato e debba essere quindi dedotto nel calcolo della plusvalenza. Ci si chiede, però, quale debba essere il trattamento nel caso in cui, fruendo delle opzioni, il Superbonus sia, tuttavia, applicato in parte con l'aliquota del 110% e in parte con aliquote inferiori (90%, 70%, 65%) a seconda dell'epoca in cui i lavori sono stati effettuati: la novella, come detto, sembra riferirsi ai soli costi fruenti dell'aliquota Superbonus del 110%;
2. **lavori conclusi da più di cinque anni rispetto alla data di cessione**: in questo caso, si tiene conto delle spese nella misura ridotta al 50%, ma sempre e solo "qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110% e siano state esercitate le opzioni";
3. chiaramente, se i lavori Superbonus fossero conclusi da oltre dieci anni, la fattispecie impositiva **verrebbe totalmente meno** per quanto disposto dalla nuova lett. b-bis dell'art. 67 del TUIR.

Ma non solo. L'ultimo periodo aggiunto all'art. 68, comma 1, del TUIR dispone che «Per i medesimi immobili di cui alla lett. b-bis) del comma 1 dell'art. 67, acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato ai sensi dei periodi precedenti, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati»: pertanto, in questa ipotesi (acquisto o costruzione ultra quinquennale), una volta determinato il costo di acquisto o di costruzione secondo le nuove regole di calcolo sopra precisate, **si ha diritto alla rivalutazione dello stesso in base alla variazione dell'indice ISTAT** intervenuta tra la data di sostenimento dei vari costi e la data di cessione, con conseguente riduzione della plusvalenza (vedi *esempio 2*).

Esempio 2

Unità immobiliare (non abitazione principale del possessore) acquistata il 30.6.2019 a 100 e ceduta il 10.7.2028 a 180 (possessione per più di cinque anni ma per meno di dieci). In mancanza di interventi Superbonus, l'intera plusvalenza (40) non è imponibile per avvenuto decorso del quinquennio. Con interventi Superbonus, invece, fino al 30.6.2029 la plusvalenza sarà tassabile, anche per la quota di plusvalore formatosi tra il 30.6.2019 e il 30.6.2024 (40). Ipotizzando che siano stati effettuati interventi Superbonus 110% con esercizio delle opzioni, conclusi il 30.6.2022 (oltre 5 anni prima della cessione) per € 30 (quota di spesa riferita alla u.i.) la plusvalenza sarà pari a 65 (180 – 100 – 15) e verrà tassata anche la quota di plusvalore formatosi prima dei lavori Superbonus: in assenza di interventi Superbonus l'intera plusvalenza non sarebbe tassabile. Qualora la cessione abbia invece luogo il 30.6.2024 (meno di 5 anni dopo la conclusione dei lavori Superbonus 110% (30.6.2022), se sono state esercitate le opzioni, la plusvalenza sarà pari a 80 (180 – 100), non potendo essere scomputati in alcuna misura costi degli interventi Superbonus. Nello stesso caso che precede, se non sono state esercitate le opzioni, la plusvalenza sarà invece pari a 50 (180 – 100 – 30) potendo portare in deduzione l'intero costo dei lavori Superbonus 110%. Prescindiamo, per semplicità, con riferimento agli esempi, dalla rivalutazione ISTAT del prezzo di acquisto e dei costi ultraquinquennali ammessa dal nuovo ultimo periodo dell'art. 68.

Possibilità di optare per l'imposta sostitutiva del 26% anziché per l'imposizione Irpef progressiva

Il comma 65 della Legge di Bilancio 2024 prevede, poi, che alle plusvalenze realizzate ai sensi del nuovo comma 64 in dipendenza di interventi Superbonus, il contribuente possa (è una sua pura facoltà discrezionale) **richiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 1, comma 496, della Legge n. 266/2005**, con le modalità ivi previste.

Quest'ultima disposizione – che permette di evitare di sottoporre la plusvalenza a imposizione progressiva IRPF per scaglioni – comporta l'applicazione alla plusvalenza dell'imposta sostitutiva con aliquota del 26 per cento, a cura del notaio rogante e all'atto della cessione, previa richiesta del contribuente, con obbligo di quest'ultimo di fornire la necessaria provvista.

Redditi da costituzione di diritti reali di godimento

La normativa sui redditi diversi è stata interessata da una ulteriore modifica ad opera del comma 92, lett. b), dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2024.

In particolare, la novella ha integrato l'art. 67, comma 1, lett. h), del TUIR, aggiungendo dopo le preesistenti parole «i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto» le nuove parole «, dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento».

L'interpretazione che sembra doversi fornire a questo intervento normativo – che si pone in linea con la risposta a interpello n. 381 del 12 luglio 2023 – è che sotto la lettera h) dell'art. 67, comma 1, del TUIR **ricadano tutti i redditi ritraibili dalla concessione a terzi** – non più solo del diritto di usufrutto, ma di qualsiasi diritto reale di godimento (uso, usufrutto, abitazione, enfiteusi, superficie e servitù prediali) – **in via temporanea**. In tutti questi casi, quindi, in base all'art. 71 del TUIR, il reddito imponibile sarà costituito dalla **differenza tra l'ammontare del corrispettivo percepito nel periodo di imposta per la concessione del diritto e le (sole) spese “specificamente inerenti alla produzione” dello stesso**, con ciò escludendo quindi la deduzione di una quota parte del costo di acquisizione del diritto.

Diversamente, nel caso in cui non si abbia concessione del diritto in via temporanea, e quindi a tempo determinato, ma il trasferimento a terzi del diritto immobiliare sia a titolo definitivo, si continuerà a dover tassare la plusvalenza ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. b), con applicazione dei criteri di cui all'art. 68, commi 1 e 2, e quindi con deduzione del costo di acquisizione del diritto.

Molto diverse sono, nei due casi, le conseguenze. Nel caso di cui alla lett. h) dell'art. 67, infatti, non assume rilevanza il periodo di possesso e il reddito imponibile (come detto, dato dalla differenza tra quanto percepito nel periodo di imposta e le sole spese specificamente inerenti alla sua produzione) deve essere assoggettato a tassazione progressiva irpef.

Nel caso di cui alla lett. b) dell'art. 67, invece, ben diversamente, assume rilevanza essenziale la durata del periodo di possesso (l'imponibilità viene meno decorsi 5 anni per i fabbricati e per i terreni agricoli

e 10 anni per gli immobili assoggettati a interventi Superbonus, fermi restando i casi in cui la tassazione è comunque esclusa dalla normativa) e la plusvalenza deve essere calcolata deducendo dal corrispettivo incassato nel periodo d'imposta il prezzo o costo di acquisizione del diritto ceduto definitivamente. Esiste, poi, la possibilità di richiedere l'applicazione dell'imposta sostitutiva, con attuale aliquota del 26%, in luogo dell'imposizione IRPEF con aliquota progressiva per scaglioni e cumulo con gli altri redditi del contribuente.

Conclusioni

Le novità illustrate sono assai rilevanti, ma presentano non pochi aspetti di interpretazione dubbia o forieri di perplessità, suscettibili di produrre effetti negativi (rischio di ingessamento) sul mercato delle compravendite, notoriamente sensibile al "fattore fiscale", per i quali sarà importante verificare in prosieguo di tempo se avranno corso interventi correttivi, magari in correlazione con la progressiva attuazione della riforma tributaria, e conoscere quanto prima l'interpretazione dell'AdE, in attesa che negli anni si formi la prima giurisprudenza in materia.

La regolarizzazione delle rimanenze di magazzino

di Deborah Graziano - Dottore commercialista ODCEC Milano

Nel contesto della Legge di Bilancio 2024 (Legge n. 213/2023), i commi 78-85 dell'art. 1 introducono disposizioni specifiche sull'adeguamento delle rimanenze di magazzino di cui all'art. 92 del TUIR.

La corretta gestione delle rimanenze di magazzino è di cruciale importanza per **l'ottimizzazione delle risorse finanziarie, per la riduzione dei costi, per migliorare i flussi di cassa e per la soddisfazione del cliente.**

Il monitoraggio e il controllo delle rimanenze di magazzino sono essenziali per garantire una gestione efficace. È necessario registrare correttamente le quantità di merce in entrata e in uscita dal magazzino, includendo **dettagli importanti come unità, costi, date e fornitori**, è importante effettuare una verifica fisica delle rimanenze per confrontare i dati contabili con le quantità fisiche presenti nel magazzino. Calcolare e monitorare gli indici di rotazione delle rimanenze può fornire importanti informazioni sulla velocità con cui la merce viene venduta o utilizzata, consentendo un migliore piano di approvvigionamento e una riduzione di potenziali rischi. Nel caso in cui si verifichi una situazione di perdita di valore delle rimanenze, è fondamentale **istituire accantonamenti** adeguati per riflettere la loro variazione contabile. In base alla definizione del principio contabile **OIC 13**, **le rimanenze di magazzino sono costituite da "beni destinati alla vendita o che concorrono alla loro produzione nella normale attività della società"**.

L'art. 2426 c.c. indica i criteri generali di valutazione e l'art. 92 del TUIR contempla i criteri di valutazione delle variazioni delle rimanenze finali (dei beni indicati all'art. 85, comma 1, lettere a) e b)) rispetto alle esistenze iniziali e l'art. 110, comma 1, disciplina la configurazione di costo da utilizzare.

Legge n. 213/2023, art. 1, commi 78-85

La Legge di Bilancio 2024 prevede la facoltà di **adeguare le rimanenze di magazzino alle giacenze effettive**, dando la possibilità sia di eliminare esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi, sia di iscrivere esistenze iniziali in precedenza omesse.

Vincoli

Il comma 78 dell'art. 1 Legge n. 213/2023 impone i **seguenti vincoli**:

- **vincolo soggettivo:** possono aderire all'adeguamento delle rimanenze solo le imprese che redigono il bilancio d'esercizio e che non adottano i principi contabili internazionali;
- **vincolo oggettivo:** le rimanenze oggetto di regolarizzazione sono quelle indicate nell'art. 92 del TUIR;
- **vincolo temporale:** l'adeguamento riguarda esclusivamente le rimanenze relative al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, quindi, per le imprese che hanno l'esercizio contabile coincidente con l'anno solare, **riguarda l'anno 2023**.

Effetti dell'adeguamento

È prevista una **differente tassazione in base alla tipologia di adeguamento**:

- a. in caso di **eliminazione di rimanenze**, l'impresa dovrà pagare:
 - l'**IVA**, determinata applicando l'aliquota media, riferibile all'anno 2023, all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per il coefficiente di maggiorazione stabilito, per le diverse attività, con apposito decreto dirigenziale.
L'aliquota media, tenendo conto della esistenza di operazioni non soggette a imposta ovvero soggette a regimi speciali, è quella risultante dal rapporto tra l'imposta, relativa alle operazioni, diminuita di quella relativa alle cessioni di beni ammortizzabili, e il volume di affari dichiarato;
 - un'**imposta sostitutiva**, nella misura del 18% da applicare alla differenza tra l'ammontare calcolato con le modalità indicate al punto precedente e il valore eliminato.
- b. In caso di iscrizione di nuove rimanenze, l'impresa dovrà pagare una imposta sostitutiva nella misura del 18% da applicare al valore iscritto.

Versamento

L'imposta nella misura del 18% è sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, dell'imposta sul reddito delle società e dell'imposta regionale sulle attività produttive e dovrà essere **versata in due rate di pari importo**, di cui:

- **la prima** con scadenza entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023;
- **la seconda** entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta successivo.

In caso di mancato pagamento entro i termini, è prevista l'**iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate e dei relativi interessi**, nonché delle sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato.

Procedura dell'adeguamento

Per l'adeguamento, si dovrà procedere direttamente **nella dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta 2023 e **l'imposta sostitutiva è indeducibile**.

Effetti della regolarizzazione

La regolarizzazione delle rimanenze non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere e i valori risultanti dall'adeguamento sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023.

Inoltre, i valori risultanti dall'adeguamento, nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi di imposta precedenti e la regolarizzazione non ha effetto sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati entro l'1 gennaio 2024.

Le novità in materia di contenzioso tributario dopo il D.Lgs. n. 220/2023

di Duilio Liburdi - Dottore Commercialista ODCEC Milano

Il D.Lgs. n. 220/2023, pubblicato nella G.U. n. 2 del 3 gennaio 2024 ed in vigore, in generale, dal giorno successivo seppure, come verrà approfondito, disciplinando decorrenze differenziate in relazione ad alcuni specifici aspetti, rappresenta un nuovo profondo intervento a poca distanza dalla Legge n. 130/2022, in materia di contenzioso tributario.

Appare evidente che, in ragione della necessità di coordinare i diversi interventi attuativi della riforma fiscale, anche **il decreto legislativo in materia di contenzioso tributario non può essere analizzato in maniera “autonoma” rispetto al contenuto degli analoghi provvedimenti che hanno profondamente modificato, ad esempio, le disposizioni di cui al D.Lgs. n. 212/2000** ovvero rispetto a quello che si profila nell’ambito del decreto legislativo di riforma del procedimento accertativo. In linea di principio, appare possibile affermare che il nuovo intervento riformatore tenga conto della volontà del legislatore della riforma connotata dall’obiettivo di definire la pretesa tributaria in via anticipata o, al più, nella fase di accertamento con adesione connotata dal c.d. contraddittorio preventivo obbligatorio. Conseguentemente, ad esempio, **si procede all’abrogazione dell’istituto del reclamo-mediazione** ovvero a disciplinare la compensazione delle spese di giudizio laddove la “vittoria” del contribuente avvenga attraverso documentazione non prodotta nella fase di contraddittorio. Nello stesso tempo, però, **viene ampliato il novero degli atti impugnabili dinanzi al giudice, disciplinando in modo specifico l’impugnativa del diniego di autotutela nonché introducendo una maggiore tutela rispetto ad un eventuale rigetto della richiesta di sospensione degli effetti dell’atto.** Anche da un punto di vista **procedimentale**, sono diverse le novità quali, ad esempio, una maggiore flessibilità rispetto alla richiesta di udienza a distanza. Di seguito, dunque, le principali novità contenute nel citato decreto legislativo.

Abrogazione delle disposizioni in materia di reclamo-mediazione

Un aspetto caratterizzante, ed immediatamente operativo dal 4 gennaio 2024, è quello legato alla completa abrogazione delle disposizioni di cui all’art. 17-bis del D.Lgs. n. 546/1992 in materia di c.d. reclamo-mediazione. Istituto che, come noto, disciplinava una fase “intermedia”, seppure giuridicamente ricompresa nell’ambito del contenzioso, in relazione a quegli atti contenenti una pretesa impositiva di importo, in termini di imposta dovuta, non superiore a 50 mila euro. Limite numerico valevole anche per gli atti aventi ad oggetto sole sanzioni ovvero legati ad istanze di rimborso non accolte. Come noto, detto istituto prevedeva altresì la necessità di attendere, ai fini della costituzione in giudizio, la valutazione dell’Amministrazione finanziaria che doveva intervenire nel termine di 90 giorni dalla presentazione del ricorso-reclamo. Costituzione in giudizio da effettuarsi, dunque, entro i 30 giorni successivi ai già menzionati 90 giorni. In concreto, dunque, la previsione contenuta

nell'art. 1, comma 3, del D.Lgs. n. 220/2023, che dispone l'abrogazione immediata dell'istituto, implica:

- in relazione alle procedure di reclamo **già avviate al 4 gennaio 2024**, ad esempio in termini di ricorso notificato antecedentemente alla già menzionata data, **la fisiologica conclusione** della procedura stessa già incardinata, con il deposito del ricorso entro i 30 giorni successivi al decorso dei 90 giorni previsti per la procedura in questione;
- in relazione agli **atti di importo inferiore a 50 mila euro ancora impugnabili al 4 gennaio 2024** ma non ancora oggetto di impugnativa, la necessità di intraprendere la **procedura ordinaria di cui al D.Lgs. n. 546/1992** mediante notifica del ricorso e successiva costituzione in giudizio, entro i 30 giorni dalla notifica, del ricorso medesimo. Questo, naturalmente, nel caso in cui non si intenda preliminarmente formulare la richiesta di **accertamento con adesione** di cui al D.Lgs. n. 218/1997.

Al di là di ogni valutazione sulla opportunità o meno della abrogazione vi è da rilevare che, in alcune ipotesi, l'istituto del reclamo aveva una finalità di sollecitare, in virtù del termine identificato per legge, l'esercizio dell'autotutela (laddove ne ricorressero, ovviamente, i presupposti) in relazione ad alcuni atti di importo non elevato. Come pure, in altri casi, consentire l'esame più approfondito di alcune casistiche legate a richieste di rimborso per importi, anche in questa ipotesi, non elevati. In linea di principio, dunque, appare potersi sostenere che detta eliminazione generi **un aspetto di minore flessibilità**. Tenendo conto, altresì, che coordinando detta abrogazione con il principio del contraddittorio preventivo obbligatorio, in detto ultimo istituto non rientrano, ad esempio, gli atti derivanti da liquidazione ovvero controllo formale. Conseguentemente, in concreto, viene meno la possibilità (si pensi alle controversie generate da cartelle esattoriali emesse ai sensi dell'art. 36-bis del D.P.R. n. 600/1973 o 54-bis del D.P.R. n. 633/1972) di ottenere una riduzione di fatto "automatica" delle sanzioni rispetto a quelle edittali.

Ampliamento degli atti impugnabili

Come accennato, vengono introdotti nel novero degli atti impugnabili, con le nuove lettere g-bis) e g-ter) dell'art. 19, comma 1, del D.Lgs. n. 546/1992, le **ipotesi del rifiuto espresso o tacito rispetto ad istanza di autotutela nella duplice declinazione di autotutela c.d. obbligatoria (nuovo art. 10-quater della Legge n. 212/2000) e facoltativa (nuovo art. 10-quinquies della Legge n. 212/2000)**. Detta previsione è in vigore a far data dal 5 gennaio 2024, in relazione ai giudizi instaurati in primo od in secondo grado ovvero dinanzi alla Corte di Cassazione dalla medesima data. Va osservato, però, che le disposizioni di cui alla Legge n. 212/2000 sono in vigore dal 18 gennaio 2024.

Liquidazione delle spese di giudizio

Un'importante modifica concerne i principi informativi sulla base dei quali vengono liquidate le spese di giudizio a favore della parte vittoriosa, ai sensi dell'art. 15 del D.Lgs. n. 546/1992. Si prevede che:

- in aggiunta alle previsioni già esistenti, la **compensazione totale o parziale delle spese sarà disposta anche nel caso in cui la parte risulta vittoriosa sulla base di documenti decisivi che la stessa ha prodotto solo nel corso del giudizio (comma 2 dell'art. 15)**. La norma, che si applica ai giudizi instaurati dal 5 gennaio 2024, tiene evidentemente conto del principio del c.d. contraddittorio preventivo obbligatorio, nel senso di disciplinare l'ipotesi in cui il contribuente non abbia, ad esempio, tenuto un comportamento pienamente collaborativo dal punto di vista "documentale" nel corso della fase amministrativa;
- **nella liquidazione delle spese, si tiene anche conto del rispetto dei principi di sinteticità e chiarezza degli atti di parte (nuovo comma 2-novies dell'art. 15)**. Anche in questo caso, la norma è applicabile in relazione ai giudizi instaurati dal 5 gennaio 2024 e deve essere coordinata con la nuova previsione dell'art. 17-ter del D.Lgs. n. 546/1992, in base alla quale gli atti del pro-

cesso (nonché i verbali e i provvedimenti giurisdizionali) devono essere redatti in forma chiara e sintetica. In relazione a tale ultimo aspetto, va però osservato che la corrispondente introduzione del comma 2-bis nell'art. 79 del D.Lgs. n. 546/1992 rinvia, ad un apposito decreto MEF, l'emanazione delle norme tecniche finalizzate, tra l'altro, alla approvazione di specifici modelli per la redazione degli atti processuali. Si deve ritenere, sul punto, che si possa trattare di provvedimenti analoghi a quelli adottati in sede di attuazione della c.d. riforma Cartabia in materia di giustizia.

Conciliazione in sede di giudizio dinanzi alla Corte di Cassazione

Con la modifica al comma 1 dell'art. 48-ter del D.Lgs. n. 546/1992, si prevede la **possibilità di intervenire alla conciliazione giudiziale fuori udienza anche in sede di giudizio dinanzi alla Corte di cassazione**, con la conseguente riduzione delle sanzioni al 60 per cento del minimo. Anche in questo caso, la norma è applicabile in relazione ai giudizi instaurati a decorrere dal 5 gennaio 2024. Sempre in materia di conciliazione, va segnalata la modifica all'art. 48 bis-1, in base alla quale gli organi giudicanti nel merito possono formulare una proposta di conciliazione tenendo conto dei precedenti giurisprudenziali.

Novità in materia di sospensione e di decisioni assunte in sede di discussione cautelare

Ulteriori interventi riguardano la disciplina della sospensione cautelare in quanto si prevede che:

- con le modifiche all'art. 47 del D.Lgs. n. 546/1992, si dispone che **le pronunce cautelari del giudice monocratico, nonché quelle collegiali di primo grado, siano impugnabili entro un termine di 15 giorni dalla comunicazione, circostanza che deve verificarsi immediatamente**. Sono escluse dall'impugnabilità le ordinanze che decidono sul reclamo, nonché quelle emesse dalle Corti di giustizia di secondo grado. Anche questa disposizione si applica in relazione ai giudizi instaurati a far data dal 5 gennaio 2024;
- con il nuovo art. 47-ter sia possibile di definire la causa in sede di decisione della domanda cautelare. In questo contesto, si definisce la nozione della c.d. **sentenza in forma semplificata** prevedendo che il giudice, nelle ipotesi di manifesta fondatezza, inammissibilità. Improcedibilità od infondatezza del ricorso **decida con motivazione recante un sintetico riferimento al punto di fatto o di diritto ritenuto risolutivo ovvero ad un precedente conforme**.

Più in generale, si prevede, con una modifica apportata al comma 1 dell'art. 35 del D.Lgs. n. 546/1992 che, in linea di principio, debba essere data immediata lettura del dispositivo da parte del collegio, fatta salva la facoltà di riservarne il deposito in segreteria e la sua contestuale comunicazione ai difensori delle parti costituite entro il termine perentorio dei successivi sette giorni.

Le due disposizioni entrano in vigore in relazione ai **giudizi instaurati a far data dal 5 gennaio 2024**.

Disciplina del giudizio di appello

Di particolare rilievo appare la nuova formulazione dell'art. 58 del D.Lgs. n. 546/1992, in base alla quale, sulla scorta del principio di delega, si disciplina una **preclusione espressa in capo al giudice di appello di fondare la propria decisione su prove che avrebbero potuto essere disposte od acquisite nel giudizio di primo grado**. In via eccezionale, le stesse possono essere acquisite in ragione della loro indispensabilità ovvero della impossibilità a produrle in occasione del giudizio di primo grado. Viene poi ammessa la possibilità di proporre motivi aggiunti da parte del contribuente, laddove la parte venga a conoscenza di documenti non prodotti dalle parti nel primo grado di giudizio da cui emergano vizi degli atti o provvedimenti impugnati. Detta disposizione opera dai **giudizi instaurati dal 5 gennaio 2024**.

Litisconsorzio necessario

Una nuova ipotesi di litisconsorzio viene introdotta con il nuovo comma 6-bis dell'art. 14 del D.Lgs. n. 546/1992, in base al quale si prevede che, in caso di vizi della notificazione eccepiti nei riguardi

di un atto presupposto emesso da un soggetto diverso da quello che ha emesso l'atto impugnato, la proposizione del ricorso deve avvenire nei confronti di entrambi i soggetti. La disposizione opera per **i giudizi instaurati a far data dal 5 gennaio 2024**.

Altre novità

Sinteticamente, si illustrano le ulteriori principali novità contenute nel D.Lgs. n. 220/2023 con la relativa decorrenza:

- in materia di **testimonianza scritta**, si prevede che il **testimone munito di firma digitale** può rendere la testimonianza su un apposito modulo scaricabile sul sito del Dipartimento della Giustizia tributaria e sottoscriverlo in ogni sua parte apponendo una firma digitale che sia dotata dei requisiti prescritti dall'art. 24 CAD, senza necessità di ulteriore autenticazione (art. 7 D.Lgs. n. 546/1992, in vigore per i ricorsi notificati, in primo e secondo grado, dal 2 settembre 2024);
- in materia di **procura alle liti**, viene introdotto un nuovo comma 7-bis nell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992, in base al quale è previsto che la procura alle liti si considera **apposta in calce all'atto** cui si riferisce nei casi in cui venga rilasciata su un **separato documento informatico, depositato telematicamente insieme all'atto cui si riferisce** ovvero quando è rilasciata su foglio separato del quale è **effettuata copia informatica, anche per immagine, depositata telematicamente insieme all'atto cui la stessa si riferisce**. Viene altresì introdotta la possibilità, per colui che conferisce l'incarico difensivo, di **apporre la firma digitale all'incarico attribuito al difensore**. Inoltre, viene attribuita al difensore la possibilità di **deposito telematico della procura conferita su supporto cartaceo**, attestandone la conformità ai sensi dell'art. 22, comma 2, del D.Lgs. 7 marzo 2005, n. 82, con l'inserimento della relativa dichiarazione (norma in vigore dai giudizi instaurati a far data dal 5 gennaio 2024);
- in materia di udienza a distanza, il nuovo art. 34 bis del D.Lgs. n. 546/1992 disciplina una maggiore flessibilità nella richiesta, che può essere formulata anche successivamente alla notificazione dell'avviso di trattazione, a condizione che si proponga istanza da notificare alle altre parti costituite, entro il termine di cui all'art. 32, comma 2, del D.Lgs. n. 546/1992. Peraltro, una volta richiesta, la parte richiedente ha la garanzia di svolgimento da remoto dell'udienza anche laddove l'altra parte intenda presenziare personalmente all'udienza.

Pignoramento presso terzi

di Maria Rita Astorina - Dottore Commercialista ODCEC Milano

L'incremento dell'efficienza dei sistemi di riscossione attraverso l'applicazione di principi di efficacia, imparzialità ed economicità è uno dei criteri che l'art. 18 della Legge n. 111/2023 pone alla base della revisione del sistema nazionale della riscossione, allo scopo di raggiungere determinati obiettivi di risultato.

Tra i vari criteri è indicata: «la razionalizzazione, l'informatizzazione e la semplificazione delle procedure di pignoramento dei rapporti finanziari, che non possono in ogni caso eccedere complessivamente la misura della sorte capitale, degli interessi e di ogni relativo accessorio fino all'effettivo soddisfo, anche mediante l'introduzione di meccanismi di cooperazione applicativa sin dalla fase della dichiarazione stragiudiziale del terzo, ai sensi dell'articolo 75-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 602, ferme restando le forme di tutela previste a favore del debitore».

La Legge di Bilancio 2024 (Legge n. 213/2023) ha introdotto, in conformità con tali previsioni, all'art. 1, comma 100, la possibilità per l'Agente della riscossione di avvalersi di modalità telematiche di cooperazione e di strumenti informatici per il potenziamento dell'azione di recupero coattivo aggiungendo, al D.P.R. n. 602/1973, l'art. 75-ter che, al comma 1, prevede: «In coerenza con le previsioni dell'articolo 18 della legge 9 agosto 2023, n. 111, al fine di assicurare la massima efficienza dell'attività di riscossione, semplificando e velocizzando la medesima attività, nonché impedendo il pericolo di condotte elusive da parte del debitore, l'Agente della riscossione può avvalersi, prima di avviare l'azione di recupero coattivo, di modalità telematiche di cooperazione applicativa e degli strumenti informatici, per l'acquisizione di tutte le informazioni necessarie al predetto fine, da chiunque detenute».

Il raggiungimento della **massima efficienza dell'attività di riscossione** si persegue semplificando e velocizzando i procedimenti e contestualmente contrastando eventuali condotte elusive che potrebbero essere messe in atto dal debitore.

Per raggiungere tale obiettivo, il Legislatore ha previsto la possibilità, per l'Agente della riscossione, di attingere a nuove modalità informatiche o a collaborazioni telematiche già prima dell'inizio della procedura di recupero coattivo.

Recupero coattivo e pignoramento dei crediti verso terzi

L'art. 49 del D.P.R. n. 602/1973, comma 1, prevede che «per la riscossione delle somme non pagate il concessionario procede ad espropriazione forzata sulla base del ruolo, che costituisce titolo esecutivo», aggiungendo, al secondo comma, che all'esecuzione esattoriale si applicano le regole ordinarie del codice di procedura civile solo laddove il D.P.R. n. 602/1972 non preveda regole derogatorie.

Tra le procedure esecutive richiamate espressamente da tale decreto vi è, all'art. 72-bis, il “**Pignoramento dei crediti verso terzi**”; tale procedura può distinguersi in:

- pignoramento dei crediti che il debitore vanta nei confronti di terzi,
- espropriazione di beni mobili del debitore che sono tuttavia nella disponibilità di un terzo.

Viene quindi richiesto al terzo di versare direttamente all'Agenzia della riscossione quanto da lui dovuto al debitore di quest'ultima.

Se il pignoramento riguarda stipendi, salari o compensi comunque derivanti da un rapporto di lavoro, all'Agenzia della riscossione sono imposti però alcuni limiti (un decimo per importi fino a 2.500 euro, un settimo per importi superiori a 2.500 euro e non superiori a 5.000 euro e un quinto se superiori a 5.000 euro).

Il pignoramento presso terzi è una procedura che viene regolamentata nel Decreto n. 602/1973 per diversi aspetti in maniera derogatoria.

Fasi del pignoramento presso terzi

L'Agente della riscossione, prima di procedere al pignoramento presso terzi, può chiedere ai debitori del soggetto che è iscritto a ruolo di rilasciare una dichiarazione, cosiddetta "stragiudiziale del terzo", in cui devono essere indicate, ove possibile in modo dettagliato, le cose e le somme da loro dovute al creditore. In caso di mancata risposta entro trenta giorni dalla ricezione della richiesta (o nel minor termine in essa fissato), si applica a carico del terzo inadempiente la sanzione prevista dall'art. 10 del D.Lgs. n. 471/1997, irrogata dall'Agenzia delle Entrate competente su segnalazione dell'Agente della riscossione.

L'esecuzione del pignoramento verso terzi viene poi eseguito mediante la notifica, a mezzo raccomandata o posta elettronica certificata, di un atto di pignoramento che può contenere l'ordine di pagare o di consegnare i beni, direttamente al concessionario, fino a concorrenza del credito per cui si procede.

La modalità prevista dall'art. 72-bis del D.P.R. n. 602/1972, relativamente al pignoramento presso terzi, rappresenta una semplificazione e ha carattere di straordinarietà rispetto alla procedura ordinaria, di cui all'art. 543 c.p.c., n. 4), in quanto evita la citazione del terzo a comparire davanti al giudice per rendere la dichiarazione di cui all'art. 147 c.p.c., in cui deve specificare di quali cose o di quali somme è debitore o si trova in possesso e quando ne deve eseguire il pagamento o la consegna: l'Agente della riscossione, pertanto, non ha bisogno di ricorrere all'autorità giudiziaria per intimare al terzo di pagare.

L'atto di pignoramento contiene infatti, a differenza di quanto previsto dall'art. 543 c.p.c., **l'ordine al terzo di pagare direttamente all'Agente della riscossione** le somme scadute e non corrisposte, nel termine di 60 giorni dalla notifica mentre, per quelle non ancora scadute, alle rispettive per le restanti somme. In tal modo tale procedura coattiva permette una riscossione più rapida ed economica e questo ha dato un notevole impulso all'utilizzo di questo strumento. Fondamentale è però la collaborazione del terzo.

Inoltre, ogni dipendente dell'Agente della riscossione, ai sensi degli artt. 72-bis e 73 del D.P.R. n. 602/1973, anche se non abilitato all'esercizio delle funzioni di ufficiale della riscossione, può redigere e notificare l'atto di pignoramento.

Si applica anche qui l'art. 546 c.p.c. per cui, dal giorno in cui riceve l'atto, il terzo è soggetto, relativamente alle cose e alle somme da lui dovute e nei limiti dell'importo del credito precettato aumentato della metà, agli obblighi che la legge impone al custode.

Il nuovo art. 75-ter del D.P.R. n. 602/1972

Il nuovo art. 75 ter introdotto dalla Legge di Bilancio 2024 ha lo scopo di **migliorare l'azione di recupero coattivo**, consentendo l'utilizzo di «modalità telematiche di cooperazione applicativa e di strumenti informatici» per acquisire dati e informazioni prima dell'avvio della procedura di pignoramento presso terzi.

L'uso di tecnologie informatiche può condurre a una **semplificazione** dei processi, a un **miglioramento della trasparenza e della comunicazione** e può quindi essere di grande supporto nelle attività di indagine su soggetti terzi volta a rilevare l'esistenza di crediti o beni da pignorare.

Possono essere elaborati dati anche a distanza ed è possibile far comunicare applicazioni residenti in sistemi di elaborazione remoti.

Si pensi alla possibilità di **scambio telematico di dati** che consentano alle autorità fiscali di condividere informazioni pertinenti con altri enti più o meno coinvolti nel processo di riscossione. Oppure a un **integrazione di sistemi informatici** tra entità diverse che consenta un flusso di informazioni più fluido

riducendo la necessità di inserire manualmente i dati in diversi sistemi.

Inoltre, è evidente come modalità telematiche di analisi dei dati, anche in grande quantità, permettano di **monitorare in tempo reale** le varie situazioni in modo da intervenire puntualmente e tempestivamente.

Le modalità tecniche di cooperazione applicativa e di utilizzo di strumenti informatici saranno comunque definite con successivi decreti del Ministero dell'economia e delle finanze.

Protezione dei dati personali

Il secondo comma del nuovo art. 75-ter, in considerazione del grande potenziale degli strumenti informatici e delle conseguenze che un loro utilizzo inappropriato potrebbe comportare, ha previsto che le soluzioni tecniche che saranno definite dovranno rispettare lo Statuto dei diritti del contribuente e che il tutto sarà sottoposto anche al giudizio del Garante per la protezione dei dati personali, ai fini dell'adozione di idonee misure di garanzia a tutela dei diritti e delle libertà degli interessati.

Regime Pex esteso anche ai non residenti: la Legge di Bilancio 2024 recepisce l'orientamento della Cassazione

di Giorgio Gavelli, Alessandro Braggion, estratto da Modulo24 Tuir, 22 gennaio 2024, n. 1, p. 18

Il legislatore, con la Legge di Bilancio 2024, recependo il recente orientamento della Corte di Cassazione, ha aperto anche ai soggetti non residenti, in presenza di determinate condizioni e purché risiedano in Stati membri dell'UE o in Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE) che consentano un adeguato scambio di informazioni, la possibilità di beneficiare della participation exemption per le cessioni di partecipazioni qualificate.

Tali pronunce hanno sostanzialmente ripreso le motivazioni della sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione Europea 19/11/2009, Causa C-540/07 in materia di dividendi, rendendola applicabile anche alle plusvalenze.

Con l'introduzione del comma 2-bis all'art. 68 del D.P.R. n. 917/1986 ad opera dell'art. 1, comma 59, lett. a) della Legge n. 213/2023, per le società e gli enti commerciali residenti in uno Stato membro UE o aderente al SEE, privi di stabile organizzazione in Italia e soggetti ad un'imposta sul reddito delle società nello Stato di residenza, sono imponibili al 5% le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate ex art. 67, comma 1, lett. c) del TUIR, a condizione che possiedano tutti i requisiti previsti dall'art. 87, comma 1, lett. a), b), c) e d) del testo unico medesimo.

Si evidenzia che le plusvalenze imponibili per il 5% del loro ammontare sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze; qualora le minusvalenze risultino superiori alle plusvalenze, l'eccedenza è riportata in deduzione, fino a concorrenza del 5% dell'ammontare delle plusvalenze dei periodi d'imposta successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che tale eccedenza venga indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.

Oggetto della disposizione normativa in commento sono le cessioni di partecipazioni qualificate in società ex art. 5 del TUIR e nei soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a) e b) del TUIR.

Si ricorda che l'art. 87 del D.P.R. n. 917/1986, disciplinante il regime pex, prevede l'esclusione parziale dalla base imponibile di plusvalenze relative alle cessioni di partecipazioni che presentano, congiuntamente, i requisiti di cui al comma 1, ovvero:

- a. ininterrotto possesso della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente a quello dell'avvenuta cessione (holding period);
- b. classificazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- c. residenza fiscale o localizzazione dell'impresa partecipata in Stati o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato;

d. esercizio da parte della partecipata di un'impresa commerciale ex art. 55 del TUIR.

Il recente orientamento della Suprema Corte ha guidato la scelta del legislatore per l'estensione della pex ai non residenti

La modifica normativa in commento si è resa necessaria, come detto, a seguito dell'orientamento assunto dalla Corte di Cassazione con le sentenze nn. 21261/2023 e 27267/2023, secondo cui le plusvalenze realizzate da una società non residente a seguito della cessione di una partecipazione in una società italiana devono scontare, qualora imponibili in Italia, il medesimo carico fiscale di quello previsto per una società residente operante la medesima cessione.

In entrambe le pronunce, la Suprema Corte evidenzia che un regime di tassazione delle plusvalenze realizzate da società non residenti a fronte della cessione di partecipazioni in società italiane diverso da quello contemplato dall'art. 87 del TUIR per le società residenti costituisce un'ingiustificata restrizione al libero movimento di capitali nonché al diritto di stabilimento.

In particolare, con la sentenza n. 27267/2023 si consolida l'orientamento che la Corte aveva manifestato con la precedente sentenza n. 21261/2023 sui criteri di tassazione delle plusvalenze realizzate dai soggetti non residenti a seguito della cessione di partecipazioni in società domestiche. Le motivazioni delle citate pronunce sono, di fatto, sovrapponibili e individuano i principi dei quali il legislatore nazionale ha tenuto conto in fase di stesura della Legge di Bilancio 2024, così come già avvenuto in passato in materia di dividendi con l'inserimento all'interno dell'art. 27 del D.P.R. n. 600/1973 del comma 3-ter.

Prendendo in esame la più recente delle due pronunce (Cass. n. 27267/2023), le motivazioni ivi contenute poggiano, in estrema sintesi, su tre capisaldi:

- a. **la necessità di prevedere regole uniformi tra società residenti e non residenti**, sostenuta dalle medesime ragioni che in passato spinsero il legislatore domestico a rivedere la disciplina dei dividendi intracomunitari non “madre-figlia” con l'obiettivo di eliminare fenomeni di doppia imposizione;
- b. **il fatto che la società non residente sia priva di una stabile organizzazione in Italia** non sarebbe idoneo a giustificare il diverso trattamento;
- c. **il fatto che parte dell'imposta italiana possa essere accreditata nello Stato di residenza del cedente in forza della Convenzione che lo lega all'Italia** non varrebbe a giustificare la disparità di trattamento.

Per quanto riguarda il primo aspetto, la Corte richiama in modo pressoché integrale quanto già evidenziato nella sua precedente pronuncia n. 21261/2023, secondo cui risulterebbero infondate le obiezioni dell'Amministrazione Finanziaria circa la non automatica estensione alle plusvalenze delle motivazioni che portarono il legislatore a parificare l'onere gravante sui dividendi in capo a società residenti e non residenti. Tali motivazioni venivano precisate dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 26/2009, poi richiamata nella sentenza della C.T.R. Lombardia n. 159/2018, successivamente confermata dalla Suprema Corte nella citata sentenza n. 21261/2023.

La Corte ricorda che la ratio della disciplina dell'esenzione della plusvalenza in regime pex di cui all'art. 87 del TUIR (cfr. Cass. n. 12138/2019) origina dalla finalità con cui si era provveduto alla modifica della disciplina delle imposte dirette nel 2004.

La riforma fiscale di cui alla legge delega n. 80/2003 era infatti caratterizzata da un nuovo assetto dei rapporti tra fiscalità delle società e fiscalità dei soci che si basava sul criterio di tassazione del reddito al momento della “produzione” e non all'atto della sua “distribuzione”. In quest'ottica, pertanto, la disciplina della cessione delle partecipazioni è stata assimilata a quella dei dividendi societari, anche se a differenza dei primi, per i quali il beneficio è generalizzato, per le plusvalenze il beneficio della parziale esenzione può essere fruito solo in presenza delle condizioni di cui all'art. 87 del D.P.R. n. 917/1986.

Dalla relazione illustrativa al disegno di legge delega emergeva che le finalità perseguite erano quelle di «armonizzare il nostro sistema fiscale con quello degli altri Paesi membri dell'Unione Europea, eliminando lo svantaggio competitivo delle imprese residenti e di incentivare i trasferimenti di complessi aziendali con la cessione delle partecipazioni societarie, in alternativa alla cessione diretta, quest'ultima scoraggiata

con l'abrogazione dell'imposta sostitutiva del 19%».

La riforma fiscale muoveva quindi dall'intento di «tassare il reddito esclusivamente presso il soggetto che lo ha realmente prodotto, con l'esclusione da imposizione dei dividendi, se non in minima percentuale, spostando il baricentro del prelievo dal socio all'impresa (dividendi) e dalla cedente alla partecipata ceduta, considerando fiscalmente neutre tutte le manifestazioni reddituali successive alla produzione di tali redditi» (cfr. Cass. n. 12138/2019).

La stessa Amministrazione Finanziaria nella circolare n. 36/2004 precisava che «il regime di esenzione delle plusvalenze e la parziale esclusione da imposizione dei dividendi rappresentano due aspetti della riforma del sistema fiscale, tra loro funzionalmente connessi. La detassazione delle plusvalenze da realizzo di partecipazioni costituisce il logico corollario del nuovo regime di tassazione dei dividendi, che sono parzialmente esclusi da imposizione, siano essi di fonte nazionale ovvero estera [...]».

A parere dell'Agenzia delle Entrate, nella logica della riforma, che prevedeva la tassazione del reddito esclusivamente presso il soggetto che lo aveva realmente prodotto, «l'esclusione da imposizione dei dividendi è, quindi, naturalmente accompagnata dall'irrelevanza fiscale dei componenti reddituali positivi e negativi connessi alla cessione della partecipazione stessa».

I regimi di tassazione dei dividendi e delle plusvalenze davano quindi attuazione al principio secondo cui «[] la determinazione del prelievo va baricentrata sulla situazione oggettiva dell'impresa e non su quella soggettiva del socio. Sia il dividendo che la plusvalenza originano, infatti, da redditi che tendenzialmente devono essere tassati in capo al soggetto che li ha prodotti (società partecipata) considerando fiscalmente neutre, attraverso la previsione dell'esenzione, tutte le manifestazioni reddituali successive alla produzione di tali redditi».

L'assunto dal quale muoveva l'istituto dell'esclusione da imposizione dei dividendi e la corrispondente esenzione delle plusvalenze si riconnetteva ai criteri economici di formazione delle plusvalenze e, in particolare, alla circostanza che il plusvalore realizzato in occasione della cessione di una partecipazione è costituito da utili già conseguiti o conseguibili in futuro dalla partecipata, i quali hanno già scontato o sconteranno in via definitiva le imposte presso il soggetto che li ha prodotti.

La Corte, con la sentenza n. 27267/2023 (e l'omologa n. 21261/2023) ritiene pertanto che la ratio della disciplina che prevede l'esclusione da imposizione dei dividendi e quella della disciplina che prevede l'esenzione delle plusvalenze siano le medesime e cioè la “necessità di evitare una doppia imposizione economica del medesimo flusso reddituale”.

Il secondo ordine di motivazioni risulta più aderente a quello che si rinviene nella sentenza della Corte di Giustizia UE 19/11/2009, Causa C-540/07 (Commissione Europea/Repubblica italiana). La Commissione Europea chiedeva alla Corte di dichiarare che la Repubblica italiana, avendo mantenuto in vigore un regime fiscale più oneroso per i dividendi distribuiti a società stabilite negli altri Stati membri e negli Stati aderenti all'Accordo sullo Spazio Economico Europeo (SEE) rispetto a quello applicato ai dividendi domestici, era venuta meno agli obblighi impostigli dagli artt. 56 CE e 40 dell'Accordo SEE per quanto riguarda la libera circolazione dei capitali tra gli Stati membri e tra gli Stati aderenti all'Accordo in questione, nonché agli obblighi di cui all'art. 31 dello stesso Accordo in relazione alla libertà di stabilimento tra gli Stati aderenti a tale Accordo.

La citata pronuncia unionale aveva stabilito che la restrizione alla libertà di stabilimento e alla libera circolazione dei capitali derivante dal differente trattamento dei dividendi esistente all'epoca dei fatti poteva ritenersi giustificata ove le situazioni da comparare non risultassero tra loro omologhe. In tale contesto, secondo la Corte UE, lo Stato di residenza della società che distribuisce i dividendi avrebbe dovuto garantire che le società non residenti fossero assoggettate, nella loro veste di soci, ad un regime analogo a quello previsto per le società residenti, allo scopo di prevenire fenomeni di doppia imposizione economica.

La Corte di Giustizia, con la decisione 19/11/2009, Causa C-540/07, ha evidenziato come l'art. 58 (oggi 65) del T.F.U.E. giustifichi la presenza di disposizioni tributarie che operino “una distinzione tra i contribuenti che non si trovano nella medesima situazione per quanto riguarda il loro luogo di residenza” (par. 1) e che le disposizioni in tema di libertà di circolazione dei capitali non pregiudicano l'applicabilità di

restrizioni in materia di diritto di stabilimento compatibili con i trattati (par. 2), purché le misure e le procedure non costituiscano un “mezzo di discriminazione arbitraria né una restrizione dissimulata al libero movimento dei capitali” (par. 3), dovendo escludersi una situazione di discriminazione ove il diverso trattamento sia accordato a situazioni non omologhe avendo riguardo all’obiettivo della norma controversa. La Corte unionale, nella citata pronuncia, ha dichiarato che, riguardo ai provvedimenti adottati da uno Stato membro al fine di prevenire o attenuare l’imposizione a catena ovvero la doppia imposizione sugli utili distribuiti da una società residente «gli azionisti beneficiari residenti non si trovano necessariamente in una situazione analoga a quella di azionisti beneficiari che risiedono in un altro Stato membro», precisando, al contempo, che «a partire dal momento in cui uno Stato membro, in modo unilaterale o per via di accordi, assoggetta all’imposta sui redditi non soltanto gli azionisti residenti, ma anche gli azionisti non residenti, per i dividendi che essi percepiscono da una società residente, la situazione di tali azionisti non residenti si avvicina a quella degli azionisti residenti».

Ad avviso della Cassazione, tale ragionamento deve essere replicato anche per le plusvalenze. Ribadendo quanto già stabilito nella sentenza n. 21261/2023 i Giudici di legittimità hanno affermato che «affinché le società beneficiarie non residenti non si trovino di fronte ad una limitazione della libera circolazione dei capitali [] lo Stato di residenza della società distributrice deve vigilare affinché, in relazione alla procedura prevista dal suo diritto nazionale allo scopo di prevenire o attenuare l’imposizione a catena o la doppia imposizione economica, le società azioniste non residenti siano assoggettate ad un trattamento equivalente a quello di cui beneficiano le società azioniste residenti».

I Giudici comunitari, nella citata sentenza C-540/07, hanno altresì precisato che il legislatore italiano ha scelto di esercitare la sua competenza fiscale sui dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri. Conseguentemente, i non residenti beneficiari di tali dividendi si trovano «in una situazione analoga a quella dei residenti per quanto riguarda il rischio di doppia imposizione economica dei dividendi distribuiti dalle società residenti, per cui i beneficiari non residenti non possono essere trattati diversamente dai beneficiari residenti». Tale differenza di trattamento sarebbe stata giustificata dalla Repubblica italiana da «motivi imperativi di interesse generale inerenti alla coerenza del sistema tributario, al mantenimento di una ripartizione equilibrata del potere impositivo e alla lotta contro la frode fiscale».

Per quanto riguarda, in particolare, la giustificazione relativa alla lotta contro la frode fiscale, la Corte UE ha ricordato che una restrizione alla libera circolazione dei capitali «può essere ammessa a questo titolo solo a condizione che essa sia idonea a garantire il conseguimento dello scopo in tal modo perseguito e non ecceda quanto necessario per raggiungerlo». Tale giustificazione sarebbe quindi ammissibile solamente qualora essa avesse ad oggetto «costruzioni puramente artificiali, aventi lo scopo di aggirare la legge fiscale [...]»; una presunzione generale di evasione o di frode fiscale non sarebbe pertanto sufficiente a giustificare una misura fiscale che pregiudichi gli obiettivi del Trattato. La conclusione a cui la Corte UE giunge è lapidaria: il trattamento meno favorevole cui la normativa italiana assoggetta i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri, rispetto a quello applicato ai dividendi distribuiti alle società residenti, costituisce una restrizione alla libera circolazione dei capitali.

Il terzo ordine di motivazioni riguarda, infine, il rapporto con le Convenzioni contro le doppie imposizioni. Il punto cruciale della questione è costituito dal fatto che le restrizioni al diritto comunitario non possono, tout court, essere risolte con il ricorso alle Convenzioni internazionali e, nel caso oggetto della pronuncia in commento (Cass. n. 27267/2023) con il recupero da parte della Francia delle imposte pagate in Italia sul medesimo reddito attraverso un credito d’imposta, eliminando di fatto il rischio di doppia imposizione in forza della Convenzione tra i due paesi.

Sul punto, la Cassazione ha ricordato quanto precisato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza 19/11/2009, Causa C-540/07 in tema di imposizione sui dividendi in uscita in favore di società non residenti ma con sede nel territorio unionale, secondo cui, su questione analoga, «non può escludersi che uno Stato membro garantisca il rispetto dei suoi obblighi derivanti dal Trattato stipulando una Convenzione contro la doppia imposizione con un altro Stato membro».

A parere della Suprema Corte, mutuando i principi giurisprudenziali comunitari, è necessario che l’ap-

plicazione della Convenzione contro la doppia imposizione permetta di compensare gli effetti della differenza di trattamento derivante dalla normativa nazionale. Solo nell'ipotesi in cui l'imposta trattenuta alla fonte, in applicazione della normativa nazionale, possa essere detratta dall'imposta dovuta nell'altro Stato membro per un ammontare pari alla differenza di trattamento derivante dalla normativa nazionale, la differenza di trattamento (tra i dividendi distribuiti a società stabilite in altri Stati membri e i dividendi distribuiti alle società residenti) scompare totalmente.

Si ricorda che la più recente giurisprudenza di legittimità ha più volte affermato, in tema di dividendi, che l'eliminazione della disparità di trattamento tra società percipienti in ambito UE o SEE rispetto alle percipienti italiane si pone su di un piano diverso rispetto a quello dell'eliminazione della doppia imposizione, tanto che la stipula da parte dello Stato membro di una convenzione finalizzata ad elidere (o limitare) quest'ultimo fenomeno «potrebbe lasciare integra la disparità di trattamento, allorquando la società percipiente in altro Stato membro non abbia modo di compensare in tale Stato l'imposta pagata in Italia a mezzo di ritenuta» (ex multis, Cass. n. 26377/2018, Cass. n. 1967/2020, Cass. n. 23130/2020, Cass. n. 13845/2021, Cass. n. 13846/2021, Cass. n. 13847/2021, Cass. n. 13848/2021, Cass. n. 5152/2022, Cass. n. 13884/2023).

La presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni, in definitiva, non comporta necessariamente la compatibilità del sistema tributario con i principi del Trattato di funzionamento dell'Unione Europea in materia di divieto alle restrizioni dei movimenti di capitali. Per effetto del contenuto delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, la novità normativa in esame sarà destinata ad applicarsi prevalentemente con riguardo alle società partecipanti francesi.

Novità sulle compensazioni in F24

di Massimo Oldani - Dottore Commercialista ODCEC Milano

L'art. 8, comma 1, della Legge 27.07.2000, n. 212, nota come Statuto dei diritti del contribuente, stabilisce il principio della compensazione come modalità di estinzione dell'obbligazione tributaria. In altre parole, ai sensi di questa disposizione, i contribuenti hanno il diritto di compensare le somme dovute a titolo di imposte, contributi previdenziali e altre somme con eventuali crediti tributari di cui dispongono.

L'**istituto della compensazione** è disciplinato in modo più dettagliato dall'art. 17 del D.Lgs. 9.07.1997, n. 241, che stabilisce le regole e le modalità attraverso le quali la compensazione può avvenire. Questo meccanismo **consente** a imprese e professionisti **di estinguere i propri debiti tributari, contributivi e altri debiti fiscali, utilizzando i crediti tributari di cui sono titolari.**

In sintesi, la compensazione è un meccanismo legale che offre ai contribuenti la possibilità di saldare i propri debiti attraverso l'utilizzo di crediti che posseggono presso l'Amministrazione finanziaria o altri enti.

La **Manovra 2024**, emanata con la Legge n. 213 del 30 dicembre 2023, **introduce modifiche significative** al regime **delle compensazioni** di crediti in **F24**, rendendolo più restrittivo, **con lo scopo di contrastare** le sempre più frequenti **frodi** attuate mediante l'istituto citato, **utilizzando crediti fiscale inesistenti per saldare posizioni debitorie.**

Di seguito, vengono illustrate le principali novità apportate:

1. **Divieto di compensazione con carichi di ruolo o accertamenti esecutivi scaduti, di importo complessivo superiore a 100.000 euro.**
2. **Obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate per presentare i modelli F24 contenenti compensazioni.**
3. Termine iniziale per la compensazione dei **crediti INPS e INAIL.**
4. **Divieto di compensazione con carichi di ruolo o accertamenti esecutivi scaduti, di importo complessivo superiore a 100.000 euro.** L'art. 1, comma 94, lett. b) della Legge n. 213/2023 introduce un nuovo comma 49-quinquies nell'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223. Questa disposizione **vieta la compensazione orizzontale in presenza di carichi di ruolo scaduti, qualora l'importo complessivo superi i 100.000 euro.** Tale **divieto** si applica solo agli accertamenti esecutivi relativi a **imposte erariali** e relativi accessori (**imposte sui redditi, ritenute alla fonte, imposte sostitutive, addizionali comunali e regionali, IRAP, IVA, registro, successioni, donazioni, ipotecarie e catastali**), escludendo tributi locali, contributi previdenziali e INAIL. L'efficacia di queste nuove regole è prevista a partire dall'1 luglio 2024.
5. **Obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate per presentare i modelli F24 contenenti compensazioni.** L'art. 1, comma 94, lett. a) e comma 95, della Legge n. 213/2023 modifica l'art. 37 del D.L. 4 luglio 2006, n. 223 e l'art. 11 del D.L. 24 aprile 2014, n. 66. Si introduce l'**obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate per presentare modelli F24 con compensazioni orizzontali**, incluso l'utilizzo di crediti maturati a titolo di contributi INPS e premi INAIL. Queste

modifiche sono operative per le compensazioni orizzontali effettuate a partire dall'1 luglio 2024.

6. Termine iniziale per la compensazione dei crediti INPS e INAIL. L'art. 1, comma 97, lett. a) della Legge n. 213/2023 introduce nuovi commi 1-bis e 1-ter all'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, stabilendo un **termine iniziale per la compensazione dei crediti contributivi INPS e premi INAIL**. Questo termine si applica indipendentemente dall'importo del credito e coincide con quello già previsto per la compensazione dei crediti per imposte sui redditi e relative addizionali. In particolare, la **compensazione dei crediti** di qualsiasi importo maturati a titolo di contributi nei confronti dell'**INPS** potrà essere effettuata:

- dai lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali degli artigiani ed esercenti attività commerciali e dai liberi professionisti iscritti alla gestione separata, che possono compensare le poste INPS **solo** a decorrere **dal decimo giorno** successivo alla presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge;
- dai datori di lavoro non agricoli, che possono utilizzare le eccedenze INPS **solo dal quindicesimo giorno** successivo alla scadenza del termine mensile per la trasmissione telematica dei dati retributivi da cui il credito emerge o dal quindicesimo giorno successivo alla presentazione tardiva;
- dai lavoratori di lavoro, che versano la contribuzione agricola unificata per la manodopera agricola **solo dalla data di scadenza del versamento** relativo alla **dichiarazione di manodopera agricola da cui il credito emerge**.

Il successivo comma 1-ter dispone che la **compensazione dei crediti** di qualsiasi importo per premi ed accessori maturati nei confronti dell'**INAIL** potrà essere effettuata **nel solo caso che il credito sia certo, liquido ed esigibile** e registrato negli **archivi dell'Istituto**.

I dettagli sull'efficacia progressiva di tali disposizioni saranno definiti con provvedimenti d'intesa tra l'Agenzia delle Entrate, l'INPS e l'INAIL.

7. Divieto di compensazione in caso di provvedimento di cessazione della partita IVA. L'art. 1, comma 99, della Legge n. 213/2023 estende la disciplina sui controlli sulle false partite IVA al caso in cui il provvedimento di cessazione della partita IVA sia notificato dall'Ufficio al soggetto passivo che ha richiesto la chiusura nei 12 mesi precedenti. In questo caso, è **preclusa la compensazione orizzontale dei crediti fiscali e contributivi** tramite F24, a partire **dalla data di notifica del provvedimento di cessazione della partita IVA**. Questa restrizione si applica **anche** nei casi in cui il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate sia stato **emesso** in seguito alla **mancata comparizione del contribuente** alla richiesta dell'Ufficio o all'esito negativo dei controlli documentali effettuati. Va notato che, prima di questa modifica, il divieto di compensazione orizzontale esisteva solo nei casi di provvedimento di cessazione della partita IVA ai sensi dell'art. 35, comma 15-bis, del D.P.R. n. 633/1972.

Nuove misure più stringenti nel caso di chiusura delle partite IVA

di Duilio Liburdi - Dottore Commercialista ODCEC Milano

La Legge di Bilancio per il 2024 (Legge n. 213/2023) contiene nuove e più incisive misure in relazione a quelle situazioni nelle quali l'Amministrazione finanziaria, anche su richiesta del contribuente, provveda alla notifica del provvedimento di chiusura della partita IVA in quanto ritenuta fittizia.

Le misure introdotte dalla Legge n. 213/2023 si connotano per un generale **divieto alla compensazione orizzontale** ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, nonché per una disciplina che richiede l'esistenza di particolari **garanzie nel caso di richiesta di apertura di una nuova posizione** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto. In generale, gli effetti derivanti dalla cessazione della partita IVA si producono anche qualora il provvedimento sia adottato e notificato a fronte di richiesta di chiusura prodotta dal contribuente **nei 12 mesi precedenti**.

Il provvedimento di cessazione della partita IVA: il quadro normativo e la novità della Legge n. 213/2023

In generale, le disposizioni di riferimento in materia di cessazione della partita IVA sono contenute nell'art. 35 del D.P.R. n. 633/1972, con particolare rilievo:

- al comma 15, nel quale, in via generale, si prevede che la richiesta di posizione IVA determina l'esecuzione di **riscontri automatizzati per la individuazione di elementi di rischio** connessi al rilascio della posizione, nonché **l'eventuale effettuazione di accessi** nel luogo di esercizio dell'attività. L'amministrazione finanziaria, avvalendosi dei poteri di accertamento, verifica che i dati forniti dai soggetti, per la loro identificazione ai fini dell'IVA, siano completi ed esatti. In caso di esito negativo, l'Ufficio emana provvedimento di cessazione della partita IVA e provvede all'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti passivi che effettuano operazioni intracomunitarie. Con Provvedimento del 12 giugno 2017, l'Agenzia delle entrate ha disciplinato le modalità attuative della presente disposizione;
- al successivo comma 15-bis.1, che prevede, a rafforzamento del presidio di controllo, che l'Agenzia delle entrate effettui **specifiche analisi del rischio connesso al rilascio di nuove partite IVA**. In esito ai controlli, gli Uffici invitano il contribuente a **comparire di persona** per l'esibizione della relativa documentazione, per consentire in ogni caso la verifica dell'effettivo esercizio dell'attività di cui e per dimostrare, sulla base di documentazione idonea, l'assenza dei profili di rischio individuati. In caso di mancata comparizione di persona del contribuente ovvero di esito negativo dei riscontri operati sui documenti eventualmente esibiti, l'Ufficio emana provvedimento di cessazione della partita IVA. In data 16 maggio 2023, un apposito Provvedimento dell'Agenzia delle entrate ha dato attuazione alle disposizioni in questione. Gli **elementi di rischio** possono rinvenirsi in capo al titolare della ditta individuale, al lavoratore autonomo o al rappresentante legale in relazione al rispetto alla tipologia e alle modalità di svolgimento dell'attività, laddove emergano **anomalie economico-contabili nell'e-**

esercizio della stessa, strumentali a gravi o sistematiche condotte evasive ovvero nella posizione fiscale del soggetto titolare della partita IVA, laddove si riscontrino **gravi o sistematiche violazioni delle norme tributarie**;

- al comma 15-bis.2, che prevede - ferma restando la disciplina applicabile nelle ipotesi in cui la cessazione della partita IVA comporti l'esclusione della stessa dalla banca dati dei soggetti che effettuano operazioni intracomunitarie - **il caso di riapertura della partita IVA in caso di cessazione nell'ambito delle precedenti disposizioni**. In questa ipotesi, la richiesta effettuata dal medesimo soggetto, come imprenditore individuale, lavoratore autonomo o rappresentante legale di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica, costituiti successivamente al provvedimento di cessazione della partita IVA, può trovare riconoscimento solo previo **rilascio di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria per la durata di tre anni dalla data del rilascio e per un importo non inferiore a 50.000 euro**. In caso di eventuali violazioni fiscali commesse antecedentemente all'emanazione del provvedimento di cessazione, l'importo della fideiussione deve essere pari alle somme, se superiori a 50.000 euro, dovute a seguito di dette violazioni fiscali, sempreché non sia intervenuto il versamento delle stesse. La disciplina attuativa è contenuta nel già menzionato Provvedimento del 16 maggio 2023.

In questo contesto normativo, l'art. 1, comma 99, della Legge n. 213/2023 ha introdotto il comma 15-bis.3, in base al quale **i medesimi effetti di cui al comma 15-bis.2** si producono anche in conseguenza della notifica da parte dell'Ufficio di un provvedimento che accerta **la sussistenza dei presupposti per la cessazione della partita IVA**, in relazione al periodo di attività, ai sensi dei commi 15-bis e 15-bis.1, nei confronti dei contribuenti che **nei dodici mesi precedenti abbiano comunicato la cessazione dell'attività ai sensi del comma 3**. Si applica in ogni caso la sanzione di cui all'articolo 11, comma 7-quater, del D.Lgs. n. 471/1997. La sanzione in questione è pari a 3 mila euro e viene irrogata unitamente al provvedimento di cessazione della partita IVA. **In altri termini, dunque, gli effetti della disciplina relativa ai controlli sulle partite IVA, previsti dall'art. 35, comma 15-bis.2, del D.P.R. n. 633/72, sono estesi anche al caso in cui l'Agenzia delle entrate notifichi un provvedimento di cessazione al soggetto passivo che ha fatto apposita richiesta di chiusura nei 12 mesi precedenti.**

Il divieto di compensazione

In relazione alla generale previsione delle ipotesi in cui l'Ufficio notifica il provvedimento di cessazione della partita IVA, **l'articolo 1, comma 97, della Legge n. 213/2023, contiene una previsione (anch'essa di carattere generale), con la quale si introduce un generale divieto di compensazione nel caso si applichino le disposizioni di cui all'art. 35, commi 15-bis.1 e 15-bis.2, del D.P.R. n. 633/1972**. La modifica in questione è apportata inserendo i predetti commi nell'ambito dell'articolo 17, comma 2-quater, del D.Lgs. n. 241/1997. Detta norma prevede infatti che, in deroga alle previsioni di cui all'articolo 8, comma 1, della Legge 27 luglio 2000, n. 212, per i contribuenti a cui sia stato notificato il provvedimento di cessazione della partita IVA, ai sensi dell'articolo 35, commi 15-bis e 15-bis.1, del D.P.R. n. 633/1972, è esclusa la facoltà di avvalersi, a partire dalla data di notifica del provvedimento, della compensazione dei crediti. L'esclusione in questione non ha di fatto alcuna limitazione, in quanto la stessa opera a prescindere dalla tipologia e dall'importo dei crediti, anche qualora questi ultimi non siano maturati con riferimento all'attività esercitata con la partita IVA oggetto del provvedimento, e rimane in vigore fino a quando la partita IVA risulti cessata. In sostanza, per effetto della Legge di Bilancio 2024, il divieto di compensazione viene **esteso anche alle ipotesi in cui si verifica la mancata comparizione del contribuente**, ipotesi prevista dal comma 15-bis.1. Prima dell'intervento normativo, infatti, la preclusione operava esclusivamente nell'ipotesi di cui al comma 15-bis.

Provvedimenti normativi di fine 2023 in materia di lavoro

di Giovanni Francesco Cassano - Dottore Commercialista ODCEC Milano

Con il sopraggiungere della fine dell'anno arriva puntuale la Legge di Bilancio che contiene tutti i provvedimenti che hanno impatto ed effetti diretti nell'anno successivo. Nello specifico parliamo della Legge 30 dicembre 2023, n. 213, pubblicata in pari data in G.U n. 303, S.O. n. 40. Sempre il 30 dicembre 2023, in G.U. n. 303, è stato pubblicato il decreto legislativo n. 216/2023 in attuazione al primo modulo di riforma dell'IRPEF, in applicazione della legge delega per la riforma fiscale (Legge n. 111/2023). Quest'ultimo provvedimento non modifica in via stabile alcuna disposizione di legge vigente in materia di aliquote, scaglioni di reddito e detrazioni fiscali, introducendo esclusivamente una disciplina derogatoria valevole per il solo periodo d'imposta 2024. Vediamo le principali novità contenute nei due provvedimenti.

Nella Legge di Bilancio sono contenuti interventi in materia fiscale (cuneo), previdenziale dei settori pubblici e privati oltre ad alcuni provvedimenti di natura regolatoria della organizzazione degli Enti Pubblici in materia di assunzioni. Di seguito i più importanti:

Al “**cuneo fiscale**” vengono introdotte le seguenti novità, nella prospettiva di permettere ai destinatari, lavoratori dipendenti, di aumentare la disponibilità di reddito da poter destinare ai consumi:

- è istituito, per i periodi di paga dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2024, un maggior esonero sulla quota dei contributi previdenziali dovuti dai lavoratori dipendenti pubblici e privati;
- è stabilito un aumento, per il periodo d'imposta 2024, dei fringe benefit;
- welfare aziendale: è confermata anche per il 2024, la riduzione dal 10 al 5% della tassazione agevolata per i premi di produttività.

Misure per il lavoro femminile

Per le lavoratrici madri è previsto, per il triennio 2024-2026, un esonero totale della quota di contribuzione a carico delle lavoratrici dipendenti a tempo indeterminato, madri di tre o più figli, fino al diciottesimo anno di età da parte del figlio più piccolo. Limitatamente al 2024, lo stesso esonero è riconosciuto anche alle lavoratrici dipendenti a tempo indeterminato madri di due figli, fino al decimo anno di età da parte del figlio più piccolo (commi da 180 a 182). **La misura massima di tale esonero annuale è pari ad euro 3.000.**

Per tre anni (2024-2026), è inoltre previsto un esonero contributivo totale in caso di assunzione di donne disoccupate vittime di violenza e beneficiarie del cd. “reddito di libertà”. Il **beneficio è previsto entro un limite massimo 8.000 euro su base annua** ed ha una durata di **24 mesi** se l'assunzione avviene con contratto a tempo indeterminato, di **12** in caso di assunzione a tempo determinato e di **18 mesi** nell'ipotesi di trasformazione a tempo indeterminato di un contratto a termine.

Misure di natura previdenziale

Trattamento pensionistico per lavoratori con sistema contributivo:

- viene modificata, per i lavoratori che rientrano nel sistema contributivo integrale, la misura minima posta come condizione per il riconoscimento del trattamento secondo una delle possibili tipologie di pensione anticipata con 64 anni e 20 di contributi, finora pari a 2,8 volte la misura dell'assegno sociale; tale misura viene stabilita pari a 3,0 volte l'assegno sociale per gli uomini e le donne senza figli, 2,8 volte per le donne con un figlio; 2,6 volte per le donne con almeno due figli. Per tale forma di pensionamento anticipato, si stabilisce un limite transitorio di importo, pari a 5 volte il trattamento minimo (comma 125, lett. b);
- viene stabilito che il requisito di 20 anni di anzianità contributiva previsto per la suddetta forma di pensionamento anticipato sia adeguato alla speranza di vita (comma 125, lett. c));
- viene riconosciuta la possibilità di riscattare i periodi non coperti da retribuzione, antecedenti il 1° gennaio 2024, per i lavoratori che rientrano nel sistema contributivo integrale, non titolari di pensione, nella misura massima di 5 anni anche non continuativi (commi da 126 a 130);
- viene modificata la perequazione automatica dei trattamenti pensionistici per il 2024, riducendo la rivalutazione delle pensioni superiori a 10 volte il trattamento minimo dal 32 al 22%;
- viene prorogato l'istituto dell'APE sociale per il 2024 ed elevato il requisito anagrafico da 63 anni a 63 anni e 5 mesi (commi 136 e 137);
- viene esteso l'istituto Opzione donna alle lavoratrici che maturano i requisiti richiesti entro il 31 dicembre 2023, al contempo elevando il requisito anagrafico da 60 a 61 anni (comma 138);
- viene estesa Quota 103 a chi raggiunge i requisiti previsti (63 anni di età più 41 anni di contributi) nel corso del 2024, disponendo che la pensione così maturata sia liquidata con il sistema contributivo integrale.

Altre misure

Viene prevista la modifica dei criteri di calcolo dell'indennità per i congedi parentali fruiti fino al sesto anno di vita del bambino. Alla misura specifica già prevista per un solo mese, pari all'80% della retribuzione, si aggiunge una misura specifica, pari al 60% della retribuzione, per un altro mese, la quale è ulteriormente elevata all'80% per il 2024 (comma 179).

Il Decreto legislativo n. 216/2023

Il D.Lgs. n. 216/2023 prevede la revisione dell'IRPEF, con il passaggio da un sistema di quattro aliquote ad un sistema con tre. Contestualmente, è previsto un taglio delle detrazioni fiscali per i contribuenti con un reddito complessivo superiore a 50.000 euro.

Entrando nello specifico del decreto, all'articolo 1 è prevista, **per l'anno 2024**, la rimodulazione della curva IRPEF con nuovi scaglioni di reddito ed aliquote, per il calcolo dell'imposta lorda.

- Fino a 28.000 euro = aliquota del 23%
- Oltre i 28.000 euro e fino a 50.000 euro = aliquota del 35%
- Oltre i 50.000 euro = aliquota del 43%

Contestualmente, è previsto, sempre per il 2024, in presenza di un reddito complessivo non superiore a 15 mila euro, l'aumento della **detrazione per lavoro dipendente da 1.880 euro a 1.955 euro**. Inoltre viene aumentata fino a 8.500 euro la soglia di no tax area prevista per i redditi da lavoro dipendente, parificata a quella già vigente a favore dei pensionati.

In favore dei contribuenti con reddito complessivo non superiore a 15.000 euro, viene previsto un trattamento integrativo (ex bonus Renzi) pari ad euro 100 mensili qualora l'imposta lorda, determinata sui redditi da lavoro dipendente con esclusione dei redditi da pensione e di quelli assimilati al lavoro dipendente, sia di importo superiore a quello della detrazione da lavoro dipendente, diminuita dell'importo di 75 euro e rapportata al periodo di lavoro nell'anno. Il trattamento così riconosciuto non concorre alla formazione del reddito.

Molto interessante è il contenuto dell'art. 4 che, al comma 1, prevede per il periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 2023 (ossia, per i contribuenti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il 2024) titolari di:

- reddito d'impresa, da intendersi come i soggetti di cui all'art. 73, comma 1, del TUIR, imprese individuali, comprese le imprese familiari e le aziende coniugali, le società di persone ed equiparate ex art. 5 del TUIR,
- esercenti arti e professioni che svolgono attività di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 54 del TUIR,

che il costo del personale di **nuova assunzione con contratto di lavoro a tempo indeterminato** venga maggiorato – ai fini della determinazione del reddito – di un importo pari al 20% del costo riferibile **all'incremento occupazionale determinato ai sensi del successivo comma 3, nel rispetto di quanto previsto al comma 4.**

Le condizioni soggettive per poter usufruire di tale agevolazione sono le seguenti:

- i soggetti devono aver esercitato l'attività nel periodo d'imposta 2023 per almeno 365 giorni;
- l'impresa si trovi in condizioni di **normale operatività**, stante la necessità di realizzare incrementi occupazionali; sono quindi escluse le imprese in liquidazione ordinaria nonché quelle che si trovano in stato di liquidazione giudiziale (fallimento) o che abbiano fatto ricorso ad altri istituti di risoluzione della crisi d'impresa di natura liquidatoria.

Le condizioni oggettive sono:

1) che l'incremento occupazione rilevi solo a condizione che il **numero dei dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato** nel 2024 sia superiore al numero dei dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupato nell'esercizio 2023; valutazione da **effettuare al netto** dei lavoratori **trasferiti tra società controllate o collegate** ai sensi dell'art. 2359 c.c. o facenti capo allo stesso soggetto sotto ogni forma. La verifica deve essere effettuata sulla base delle ULA (unità lavorative per anno), confrontando la media dei dipendenti a tempo indeterminato al 31 dicembre 2023 con il numero dei dipendenti a tempo indeterminato presenti al 31 dicembre 2024.

Il costo riferibile all'incremento occupazionale è pari al minore tra:

- il costo effettivamente riferibile ai nuovi assunti;
- l'incremento del costo complessivo del personale dipendente classificabile nell'art. 2425, comma 1, lettera B), numero 9), del c.c. rispetto a quello relativo all'esercizio 2023;

2) il numero complessivo dei dipendenti, a seguito della verifica alla fine del periodo d'imposta 2024, deve essere **comunque superiore** al livello occupazionale di riferimento, fissato nel periodo d'imposta 2023.

Nell'ipotesi di assunzione di lavoratori appartenenti a particolari categorie, destinatarie di tutela, può essere riconosciuta una ulteriore misura agevolativa pari al massimo del 10%. I soggetti destinatari sono lavoratori svantaggiati o con disabilità, individuati nell'allegato 1 del decreto. Si attende un provvedimento del Ministero dell'economia e delle finanze, in coordinamento con il Ministero del lavoro, ove verranno fissati i criteri per la definizione delle percentuali utili per i soggetti svantaggiati entro il limite del 10%.

Alcune novità in materia giuslavoristica

di Andrea Giraldo - Dottore Commercialista ODCEC Milano

La Legge n. 213/2023, o più comunemente denominata Legge di Bilancio 2024, è entrata in vigore il 1° gennaio 2024. Al suo interno, vengono trattati diversi temi, tra cui quelli relativi alle materie lavoro e previdenza. Si riportano di seguito alcuni spunti in merito alle tematiche di maggiore interesse.

Art. 1, comma 15 - Esonero parziale contributi previdenziali a carico dei lavoratori dipendenti

L'art. 1, **comma 15**, della Legge di Bilancio 2024 definisce i limiti entro cui è possibile applicare una delle numerose misure previste in materia giuslavoristica.

Lo sgravio contributivo spetta ai lavoratori dipendenti sia pubblici che privati, ad eccezione di quelli assunti come lavoratori domestici, e consiste in un esonero sulla quota dei contributi previdenziali IVS (invalidità, vecchiaia e superstiti) pari al **6%**. Come previsto per il 2023, lo stesso non produce effetti per il rateo della tredicesima e fa riferimento agli importi corrisposti dal primo gennaio 2024 al 31 dicembre 2024.

Può essere applicato se la **retribuzione imponibile** mensile non eccede i **2.692 euro**, qualora la stessa fosse inferiore i **1.923 euro**, l'esonero contributivo sale di un punto percentuale diventando così pari al **7%**.

In entrambe le circostanze, la retribuzione imponibile mensile deve essere **parametrata per tredici mensilità**. In data 16 gennaio 2023, l'INPS, con **circolare n. 11**, integra quanto disciplinato dalla Legge di Bilancio, chiarendo alcuni aspetti molto frequenti nella pratica professionale.

Nello specifico, gli aspetti di maggiore rilevanza riguardano la misura agevolativa, che trova applicazione per i **rapporti di lavoro sia instaurandi che instaurati**, compreso quello di apprendistato; la circolare infatti prevede che:

- «*la riduzione della quota dei contributi previdenziali IVS dovuta dal lavoratore potrà assumere, in relazione ai differenti mesi, poiché la verifica del rispetto della soglia reddituale deve essere effettuata nel singolo mese di paga, un'entità diversa, in ragione della retribuzione effettivamente percepita, o non applicarsi, in caso di superamento del massimale di 2.692 euro*»;
- nel caso in cui il lavoratore dipendente sia titolare di due rapporti di lavoro, il massimale deve essere **valutato autonomamente per ogni singolo rapporto di lavoro**;
- in riferimento agli altri incentivi in vigore, **lo sgravio contributivo è cumulabile** per il medesimo periodo di paga nei limiti della contribuzione complessivamente dovuta dal datore di lavoro;
- l'unica agevolazione, con cui non è possibile fare cumulo, è la decontribuzione prevista per le lavoratrici con figli di cui all'art. 1, commi da 180 a 182, della medesima Legge di Bilancio 2024;
- «*nelle ipotesi in cui i contratti collettivi di lavoro prevedano l'erogazione di mensilità ulteriori rispetto alla tredicesima mensilità (ossia la **quattordicesima mensilità**), nel mese di erogazione di tale mensilità aggiuntiva o nei mesi di erogazione dei singoli ratei aggiuntivi, la riduzione contributiva trova applicazione solo con riferimento alla retribuzione imponibile relativa alla singola mensilità, non considerando, pertanto, l'ammontare della stessa mensilità aggiuntiva o dei suoi ratei*».

Il documento inoltre fornisce delucidazioni circa le modalità di esposizione dei dati relativi alla fruizione dell'esonero in base alle diverse sezioni e le istruzioni per riportare correttamente l'agevolazione nelle scritture contabili.

Art. 1, commi 16 e 17 - Esclusione dal reddito imponibile dei lavoratori di alcuni valori

La Legge di Bilancio 2024 mantiene la disciplina del **fringe benefit**, ma ne modifica le condizioni.

In materia di esclusione dal computo del reddito imponibile del lavoratore dipendente per i beni ceduti e i servizi prestati al lavoratore medesimo, in deroga a quanto stabilito nell'art. 51, comma 3, terzo periodo del TUIR, l'importo di esenzione, anche per il corrente esercizio, viene distinto a seconda che **il lavoratore abbia o meno figli a carico**.

Nel primo caso, è prevista una soglia di esenzione pari ad euro 1.000, nel secondo caso, la soglia di esenzione viene innalzata ad euro 2.000.

A prescindere dalla categoria al quale si fa riferimento, *«le esenzioni riconosciute ai sensi del regime transitorio in esame concernono anche la base imponibile della contribuzione previdenziale»*.

Il testo della normativa ricorda che possono essere erogate, o rimborsate, al lavoratore dipendente dal datore di lavoro le somme riguardanti le utenze domestiche del servizio idrico, dell'energia elettrica e del gas naturale e delle spese per il contratto di locazione della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo sempre alla prima casa.

Per quanto riguarda la **nozione di figlio a carico**, il comma 16 richiama la normativa di riferimento, la quale sancisce che *«sono fiscalmente a carico i figli che abbiano un reddito non superiore a 4.000 euro, ovvero a 2.840,51 euro nel caso di figli di età superiore a ventiquattro anni (per il computo di tali limiti si considera il reddito al lordo degli oneri deducibili)»*. Il testo continua indicando che *«la condizione a cui è subordinato il limite più elevato è soddisfatta anche qualora il figlio sia a carico ripartito con l'altro genitore nonché qualora il lavoratore non benefici della detrazione fiscale per il figlio a carico in ragione del riconoscimento (in relazione al medesimo figlio) dell'assegno unico e universale per i figli a carico. Inoltre, sono esplicitamente ricompresi nell'ambito dei commi 16 e 17 i figli fiscalmente a carico nati fuori del matrimonio o adottivi o affidati»*.

Il comma 17 trasferisce al lavoratore dipendente l'onere di dichiarare eventuali figli a carico attraverso l'indicazione del codice fiscale del medesimo.

Art. 1, comma 18 - Riduzione dell'imposta sostitutiva relativa ai lavoratori dipendenti privati e applicabile ai premi di produttività e alle forme di partecipazione agli utili d'impresa

Per l'anno 2024, viene confermata la **riduzione transitoria pari al 5%** dell'aliquota d'imposta sostitutiva Irpef in merito agli emolumenti retributivi corrisposti ai lavoratori dipendenti e legati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione.

Tale normativa, introdotta nel 2016, prevedeva originariamente una tassazione sostitutiva pari al 10%. La possibilità di poter usufruire di un'imposta agevolata è stata introdotta già con la Legge di Bilancio 2023. L'adozione di tale agevolazione è subordinata all'applicazione di contratti collettivi, territoriali o aziendali, stipulati direttamente con le associazioni sindacali.

La norma prevede che *«il limite annuo di importo complessivo dell'imponibile ammesso al regime tributario in oggetto è pari a 3.000 euro (lordi), elevato a 4.000 euro per le imprese che coinvolgano pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro»* e che *«l'applicazione del regime sostitutivo è subordinata alla condizione che il reddito da lavoro dipendente privato del soggetto non sia stato superiore nell'anno precedente a quello di percezione degli emolumenti in oggetto, a 80.000 euro»*.

Art. 1, commi 21-25 - Trattamento integrativo speciale per i dipendenti di strutture turistico-alberghiere

L'art. 1, comma 21, della Legge di Bilancio 2024 ha previsto, per i lavoratori degli **esercizi di somministrazione di alimenti e bevande e del turismo**, per il periodo che va dal primo gennaio 2024 al 30 giugno 2024, un trattamento integrativo speciale pari al 15% delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario effettuato nei giorni festivi.

«La somma riconosciuta a titolo di trattamento integrativo speciale non concorre alla formazione del reddito».

Ai commi successivi, il Legislatore ha voluto chiarire alcuni aspetti circa l'ambito l'applicazione e la sua adozione.

Il beneficio spetta ai soli lavoratori privati titolari di un reddito 2023 **non superiore ad euro 40.000**, gli stessi lavoratori devono richiedere per iscritto al datore di lavoro la possibilità di poter usufruire di tale beneficio certificando il reddito percepito l'anno passato e il datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta, può compensare il credito maturato mediante l'istituto della compensazione.

A completamento di quanto sopra, il testo normativo riporta le definizioni di orario di lavoro straordinario e notturno.

Operativo l'esonero contributivo per le lavoratrici madri, le istruzioni INPS

di Alice Chinnici, estratto da Guida al Lavoro, 9 febbraio 2024, n. 6, p. 28-30

L'INPS chiarisce alcuni aspetti della disciplina dell'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico delle lavoratrici madri di tre o più figli, con rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato.

L'INPS chiarisce alcuni aspetti della disciplina dell'esonero dal versamento dei contributi previdenziali a carico delle lavoratrici madri di tre o più figli, con rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato.

Come noto, la Legge di Bilancio 2024 (Legge 213/2023) contiene un cospicuo pacchetto di misure volte a sostenere e integrare il reddito delle famiglie con figli, tra cui la decontribuzione per le lavoratrici madri in possesso di determinati requisiti. La strategia del Legislatore è quindi quella di "premiare" le lavoratrici con figli riconoscendo loro, nei fatti, un netto in busta più alto grazie alla riduzione dei contributi conto dipendente che vanno - a seconda del settore di appartenenza - dal 9,19 al 9,45 della retribuzione lorda. Più specificatamente, il comma 180 introduce, **per i periodi di paga dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2026, un esonero del 100% dei contributi previdenziali a carico delle lavoratrici madri di tre o più figli con rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato**, ad esclusione dei rapporti di lavoro domestico, fino al compimento del diciottesimo anno di età del figlio più piccolo, nel limite massimo annuo di 3.000 euro riparametrato su base mensile. In via sperimentale, per l'anno 2024, l'esonero è riconosciuto anche alle lavoratrici madri di due figli con rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato, fino al mese del compimento del decimo anno di età del figlio più piccolo (comma 181). La misura agevolativa è dunque rivolta a tutti i rapporti di lavoro dipendente a tempo indeterminato, sia instaurati che instaurandi nel periodo di vigenza dell'esonero, dei settori pubblico e privato, compreso il settore agricolo - con la sola esclusione dei rapporti di lavoro domestico - in riferimento alle lavoratrici madri di tre o più figli. Per la sola annualità del 2024, in via sperimentale, l'esonero contributivo è esteso alle lavoratrici madri di 2 figli.

Lavoratrici ammesse a fruire dell'esonero

Per quanto concerne la platea delle lavoratrici ammesse a fruire dell'esonero il legislatore ha optato per una differenziazione relativa a due diversi periodi di paga, basata sul numero dei figli e l'età degli stessi, come si evince dalla tabella seguente.

DESTINATARIE	
Periodi di paga 1° gennaio 2024 - 31 dicembre 2026	Periodi di paga 1° gennaio 2024 - 31 dicembre 2024
L'esonero spetta in favore delle lavoratrici che, nel periodo ricompreso dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2026, risultino essere madri di tre o più figli, di cui il più piccolo abbia un'età inferiore a 18 anni (da intendersi come 17 anni e 364 giorni).	L'esonero spetta in favore delle lavoratrici che, nel periodo ricompreso dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2024, risultino essere madri di due figli, di cui il più piccolo abbia un'età inferiore a 10 anni (da intendersi come 9 anni e 364 giorni).

Come chiarito dall'Istituto previdenziale, la realizzazione del requisito si intende soddisfatta al **momento della nascita del terzo figlio** (secondo figlio per la misura vigente per l'annualità 2024) e la verifica dello stesso si cristallizza alla data della nascita del terzo figlio (o secondo figlio per il 2024), non producendosi alcuna decadenza dal diritto a beneficiare dell'agevolazione in caso di premorienza di uno o più figli o dell'eventuale fuoriuscita di uno dei figli dal nucleo familiare o, ancora, nelle ipotesi di non convivenza di uno dei figli o di affidamento esclusivo al padre. Inoltre, poiché con il Testo unico della maternità e della paternità (D.Lgs. n. 151/2001) è stata sancita la parificazione tra la filiazione naturale e gli istituti dell'adozione e dell'affidamento, va da sé che la riduzione contributiva spetti **anche alle lavoratrici che hanno bambini in adozione o in affidamento**. Quanto alle tipologie contrattuali che permettono la fruizione dell'esonero, per espressa previsione normativa, la misura si applica alle lavoratrici madri assunte con contratto di lavoro a tempo indeterminato dei settori pubblico e privato, incluso il settore agricolo, compresi i casi di regime di part-time, con l'esclusione dei rapporti di lavoro domestico. Di conseguenza, la misura si applica anche i rapporti di apprendistato - tale rapporto, ai sensi dall'art. 41, comma 1, del D.Lgs. n. 81/2015, è infatti un **contratto di lavoro a tempo indeterminato** - ai rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato instaurati in attuazione del vincolo associativo stretto con una cooperativa e, infine, anche ai rapporti di lavoro a tempo indeterminato a scopo di somministrazione. Nel caso di trasformazione di un contratto a tempo determinato in contratto a tempo indeterminato, l'esonero troverà legittima applicazione a decorrere dal mese di trasformazione a tempo indeterminato. Restano, invece, **escluse** dall'agevolazione le lavoratrici madri assunte con contratto di lavoro a tempo determinato che, tuttavia, al pari delle altre lavoratrici, sopportando il "costo" della prole avrebbero comunque diritto all'esonero. Quest'ultime potranno beneficiare soltanto dell'esonero IVS ex comma 15 Legge di Bilancio 2024.

Decorrenza e cessazione dell'agevolazione		
	Periodi 1.1.2024 - 31.12.2026	Periodi 1.1.2024 – 31.12.2024
INIZIO	<ul style="list-style-type: none"> › se lavoratrice alla data dell'1.1.2024, risulta già essere madre di 3 o più figli, di cui il minore abbia un'età inferiore a 18 anni, l'esonero trova applicazione a partire all'1.1.2024. › se lavoratrice diventa madre di 3 o più figli successivamente all'1.1.2024, l'esonero trova applicazione a partire dal mese della nascita del terzo figlio. 	<ul style="list-style-type: none"> › se lavoratrice alla data dell'1.1.2024, risulta già essere madre 2 figli, di cui il minore abbia un'età inferiore a 10 anni, l'esonero trova applicazione a partire dall'1.1.2024. › se lavoratrice diventa madre di due figli successivamente all'1.1.2024, l'esonero trova applicazione a partire dal mese della nascita del secondo figlio.
FINE	L'esonero cessa alla data del 31.12.2026 o nel mese di compimento del diciottesimo anno di età del figlio più piccolo, qualora tale evento si realizzi prima della scadenza prevista del 31.12.2026	L'esonero cessa alla data del 31.12.2024 o nel mese di compimento del decimo anno di età del figlio più piccolo, qualora tale evento si realizzi prima della scadenza prevista del 31.12.2024.

Misura dell'agevolazione

L'agevolazione è pari, ferma restando l'aliquota di computo delle prestazioni pensionistiche, al 100% della contribuzione previdenziale a carico della lavoratrice, nel limite massimo di 3.000 euro annui, da riparametrare e applicare su base mensile. La soglia massima di esonero della contribuzione dovuta dalla lavoratrice, riferita al periodo di paga mensile è, pertanto, pari a 250 euro (€ 3.000/12) e, per i rapporti di lavoro instaurati o risolti nel corso del mese, detta soglia va riproporzionata assumendo a riferimento la misura di 8,06 euro (€ 250/31) per ogni giorno di fruizione dell'esonero contributivo. Quanto ai **rapporti**

di lavoro part-time l'Istituto previdenziale ha chiarito che le suddette soglie massime devono ritenersi valide anche per tali tipologie contrattuali, per le quali **non è dunque richiesta una riparametrazione dell'ammontare dell'esonero spettante**. Inoltre, la medesima lavoratrice titolare di più rapporti di lavoro potrà avvalersi dell'esonero per ciascun rapporto. Per quanto concerne la decorrenza e la cessazione dell'agevolazione in capo alla singola lavoratrice, il momento viene individuato dal possesso e dal venir meno dei requisiti previsti dalla normativa differenziati per periodo di paga. Di particolare interesse, la previsione contenuta nella circolare INPS 31 gennaio 2024, n. 27 secondo cui, nel caso di nascita del terzo o secondo figlio nel corso del mese (ad esempio 18 marzo 2024) l'esonero spetta per l'intero mese senza la necessità di riparametrazioni giornaliere. Parimenti, l'esonero spetta per l'intero mese anche nel caso in cui il figlio più piccolo compia il diciottesimo o decimo anno di età nel corso del mese. In riferimento alle condizioni di spettanza, poiché la misura non assume la natura di incentivo all'assunzione, la stessa non è soggetta all'applicazione dei principi generali in materia di incentivi all'occupazione ex art. 31 del D.Lgs. n. 150/2015 e non è neanche subordinata al possesso del documento unico di regolarità contributiva ex art. 1, comma 1175, della Legge n. 296/2006. Per quanto concerne, invece, la compatibilità con la normativa in materia di aiuti di stato, poiché l'esonero consiste in una misura di carattere generale applicata sulla quota dei contributi a carico delle lavoratrici madri, non costituisce aiuto di Stato e non è, pertanto, soggetto all'autorizzazione della Commissione europea e alla registrazione nel Registro nazionale degli aiuti di Stato.

Esempio			
Esonero lavoratrici madri		Esonero IVS	
Stipendio mensile lordo	2692 euro	Stipendio mensile lordo	2692 euro
Esonero contributivo 9,19%	247 euro	Esonero contributivo 6%	162 euro
Contributi da versare	0	Contributi da versare	85 euro

Alternatività rispetto all'esonero IVS ex art. 1, comma 15, Legge 213/2023

Con la circolare 27/2024 l'Istituto previdenziale conferma (come già previsto nella circ. 11/2024) che l'esonero per le lavoratrici madri risulta strutturalmente alternativo all'esonero sulla quota dei contributi previdenziali per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti (IVS) a carico dei lavoratori previsto dall'art. 1, comma 15, della Legge n. 213/2023. Di conseguenza, laddove sussistano i presupposti legittimanti per l'applicazione di entrambe le misure, queste possono trovare sostanziale applicazione soltanto in via alternativa tra di loro. Come si evince dalla proiezione in tabella, anche prendendo come riferimento una retribuzione lorda di 2692 euro (ossia la soglia massima per la riduzione IVS) l'esonero per lavoratrici madri risulta più conveniente. Chiaramente, dal mese successivo rispetto alla fruizione di una delle due misure di esonero - ad esempio, nelle ipotesi, per le lavoratrici madri di tre o più figli, in cui venga raggiunta la maggiore età del figlio più piccolo o, al contrario, in caso di nascita del terzo o di ulteriore figlio - si potrà ricorrere, in presenza dei presupposti legittimanti, alla diversa misura di esonero della quota a carico della lavoratrice. Infine, poiché l'esonero per le lavoratrici madri afferisce esclusivamente alla quota di contribuzione a carico della lavoratrice, lo stesso risulta cumulabile con gli esoneri riguardanti la contribuzione dovuta dal datore di lavoro, previsti a legislazione vigente. Ad esempio, assumendo una giovane madre under 30 ci sarà un doppio vantaggio: una riduzione del costo del lavoro per il datore di lavoro pari al 50% dei contributi dovuti e la riduzione del cuneo contributivo per la lavoratrice.

Operatività

Per poter fruire dell'esonero le lavoratrici, in possesso dei requisiti richiesti dalla normativa, potranno comunicare direttamente al loro datore la volontà di avvalersi della misura, indicando il numero dei figli e i codici fiscali di due o tre figli. La lavoratrice potrà, inoltre, decidere, magari per ragioni di privacy, di comunicare direttamente all'Istituto previdenziale le informazioni relative ai codici fiscali dei figli mediante un apposito applicativo di prossima istituzione. La mancata comunicazione dei codici fiscali dei figli da parte del datore di lavoro nelle denunce Uniemens o, in via alternativa, da parte della lavoratrice mediante utilizzo dell'apposito applicativo, comporta la revoca tempestiva del beneficio fruito. Per consentire alle lavoratrici di comunicare i dati sopra indicati (numero di figli e codici fiscali) l'operatività della misura è stata differita consentendo comunque il recupero delle mensilità arretrate. Infatti, nella circolare n. 27/2024 sono riepilogati i codici e i dati da inserire nei flussi Uniemens secondo le seguenti tempistiche:

- flusso Uniemens di competenza febbraio 2024 per dati relativi all'esonero nella sezione <PosContributiva> del flusso Uniemens (gli arretrati di gennaio e febbraio potranno essere recuperati nei flussi di marzo, aprile, maggio 2024);
- denuncia del mese Febbraio 2024, per la sezione <ListaPosPA> dell'Uniemens per i datori di lavoro con lavoratori iscritti alla Gestione pubblica (gli arretrati di gennaio e febbraio potranno essere recuperati nei flussi di marzo, aprile, maggio 2024);
- flusso Uniemens - PosAgri, a partire dal mese di competenza di gennaio 2024 datori di lavoro agricolo (per il recupero dell'incentivo relativo ai periodi pregressi, a partire dal mese di gennaio 2024, occorrerà trasmettere un nuovo flusso Uniemens-PosAgri completo di tutti i dati che sostituisce il flusso trasmesso in precedenza).

Infine, giova ricordare che nel caso in cui i datori di lavoro abbiano già esposto sulla mensilità di gennaio 2024 o nei mesi di nascita del figlio l'esonero sulla quota IVS previsto dall'art. 1, comma 15, Legge di Bilancio 2024, per poter usufruire dell'esonero lavoratrici madri, sarà necessario procedere alla restituzione dell'importo già conguagliato utilizzando gli appositi codici indicati nella suddetta circolare.

Nuove aliquote per IVIE e IVAFE

di Daniela Morlacchi - Dottore Commercialista ODCEC Milano

La Legge di Bilancio 2024, in vigore dal 1° gennaio, eleva l'aliquota ordinaria dell'IVIE - Imposta sul valore degli immobili situati all'estero - dallo 0,76 all'1,06 per cento e l'aliquota dell'IVAFE dal 2 al 4 per mille annuo per i prodotti finanziari detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

IVIE

Le persone fisiche residenti in Italia che possiedono immobili all'estero, a qualsiasi uso destinati, hanno l'obbligo di versare l'IVIE (Imposta sul valore degli immobili situati all'estero), istituita e disciplinata dall'art. 19, comma 15 del D.L. n. 201/2011 e poi modificata dalla Legge di Bilancio 2020 (commi 710 e 711 della Legge n. 160/2019). In particolare, l'imposta è dovuta dai:

- proprietari di fabbricati, aree fabbricabili e terreni a qualsiasi uso destinati, compresi quelli strumentali per natura o per destinazione destinati ad attività d'impresa o di lavoro autonomo;
- titolari dei diritti reali di usufrutto, uso o abitazione, enfiteusi e superficie sugli stessi;
- concessionari, nel caso di concessione di aree demaniali;
- locatari, per gli immobili, anche da costruire o in corso di costruzione, concessi in locazione finanziaria.

L'imposta **non si applica al possesso degli immobili adibiti ad abitazione principale** (e per le relative pertinenze), e alla casa coniugale assegnata al coniuge, a seguito di provvedimento di separazione legale, annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, che in Italia non risultano classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9.

Sono inoltre soggetti passivi, oltre alle persone fisiche, anche gli enti non commerciali e le società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice, residenti in Italia, che sono tenuti agli obblighi di dichiarazione per gli investimenti e le attività previsti dall'art. 4 del D.L. n. 167/1990.

Si tratta di un'imposta patrimoniale.

L'aliquota è pari, ordinariamente, allo 1,06% del valore degli immobili (circolare n. 28/E del 2 luglio 2012) ed è calcolata in proporzione alla quota di possesso e ai mesi dell'anno nei quali il possesso c'è stato.

Il versamento non è dovuto se l'importo complessivo non supera i 200 euro.

In questo caso, il contribuente non deve neanche indicare i dati relativi all'immobile nel quadro RM della dichiarazione dei redditi, fermo restando l'obbligo di compilazione del modulo RW2.

L'aliquota scende allo 0,4% per gli immobili adibiti ad abitazione principale che in Italia risultano classificati nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, per i quali è possibile, inoltre, detrarre dall'imposta (fino a concorrenza del suo ammontare) un ammontare pari a 200 euro, rapportati al periodo dell'anno durante il quale l'immobile è destinato ad abitazione principale. Nel caso di immobile adibito ad abitazione principale da più soggetti passivi, la detrazione spetta a ciascun soggetto in proporzione alla quota per la quale la destinazione medesima si verifica.

Dall'IVIE è possibile **dedurre l'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui è situato l'immobile**.

Inoltre, per gli immobili situati in Paesi appartenenti alla UE o aderenti allo Spazio economico europeo

che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, è possibile sottrarre anche l'eventuale eccedenza di imposta reddituale estera sugli stessi immobili, non utilizzata come credito Irpef (art. 165 del TUIR).

Deve essere compilato il quadro RW nel modello Redditi.

IVAFE

Le persone fisiche residenti in Italia che detengono all'estero prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio, devono versare un'imposta sul loro valore, ovvero l'IVAFE.

Oltre alle persone fisiche, anche gli enti non commerciali e le società semplici, residenti in Italia, che sono tenuti agli obblighi di dichiarazione per gli investimenti e le attività previsti dall'art. 4 del D.L. n. 167/1990 (c.d. monitoraggio fiscale) devono dichiarare.

L'IVAFE è dovuta proporzionalmente alla quota e al periodo di detenzione, nella misura del 4 per mille del valore dei prodotti dal 1° gennaio 2024.

La Legge di Bilancio ha solo modificato l'aliquota di tassazione, null'altro.

Per i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero l'imposta è stabilita nella misura fissa di 34,20 euro per ciascun conto corrente o libretto di risparmio detenuti all'estero. L'imposta non è dovuta quando il valore medio di giacenza annuo risultante dagli estratti conto e dai libretti non è superiore a 5.000 euro. Se il contribuente possiede rapporti cointestati, al fine della determinazione del limite di 5.000 euro si tiene conto degli importi a lui riferibili pro quota.

Il valore dei prodotti finanziari è costituito dal valore di mercato, rilevato al termine di ciascun anno solare nel luogo in cui le stesse sono detenute.

Se al 31 dicembre le attività non sono più possedute, si fa riferimento al valore di mercato rilevato al termine del periodo di possesso.

Per le attività finanziarie che hanno una quotazione nei mercati regolamentati, deve essere utilizzato questo valore. Per le azioni, obbligazioni e altri titoli o strumenti finanziari non negoziati in mercati regolamentati e, comunque, nei casi in cui le attività finanziarie quotate siano state escluse dalla negoziazione, occorre far riferimento al valore nominale o, in mancanza, al valore di rimborso, anche se rideterminato ufficialmente.

Se il titolo ha sia il valore nominale sia quello di rimborso, la base imponibile è costituita dal valore nominale. Quando, invece, manca sia il valore nominale sia il valore di rimborso, la base imponibile è costituita dal valore di acquisto dei titoli.

Dall'imposta dovuta si detrae, fino a concorrenza del suo ammontare, un credito d'imposta pari all'ammontare dell'eventuale imposta patrimoniale versata nello Stato in cui i prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio sono detenuti. Il credito non può in ogni caso superare l'imposta dovuta in Italia e non può essere chiesto alcun rimborso, anche nel caso sia in vigore una convenzione sulle doppie imposizioni, se non all'Amministrazione fiscale del Paese in cui le suddette imposte sono state applicate nonostante le disposizioni convenzionali.

Il pagamento dell'IVAFE segue le regole previste per l'Irpef, comprese quelle riguardanti le modalità di versamento dell'imposta in acconto e a saldo

Deve essere compilato il quadro RW nel modello Redditi.

Esenti dal pagamento IMU gli immobili destinati a finalità sociali e di interesse collettivo

di Giuseppe Durante, estratto da *Norme&Tributi Plus Diritto*, 6 febbraio 2024

Non pagano l'IMU gli immobili che, di fatto, risultano funzionali o meglio "strumentali" rispetto all'esercizio di attività di interesse sociale. L'esenzione è estesa anche al comodato, a condizione però che il comodatario garantisca l'utilizzo del fabbricato per l'esercizio di attività di interesse collettivo

Il comma 71 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2024 ha confermato in una norma interpretativa l'**esenzione IMU per tutti gli immobili** destinati **esclusivamente** allo svolgimento, con **modalità non commerciali**, di **attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive o attività di religione o di culto**, con riguardo alle attività svolte da **enti pubblici e privati** diversi dalle società; **trust** che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale; **organismi di investimento collettivo del risparmio** residenti nel territorio dello Stato.

In particolare, la norma in questione interpreta l'art. 1, comma 759, lettera g), della Legge n. 160/2019, che ha fatto seguito al previgente art. 7, comma 1 del D.Lgs. n. 507/1993 in materia di ICI, che già prevedeva l'esenzione ICI per questa particolare categoria di immobili destinati ad attività di interesse sociale e collettivo.

Per effetto di quanto disposto dall'art. 1, comma 759, della Legge n. 160/2019 sono da considerare **esenti** dal pagamento dell'imposta per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni prescritte gli immobili **posseduti dallo Stato, dai comuni**, nonché gli immobili posseduti, nel proprio territorio dalle **regioni, dalle province, dalle comunità montane, dai consorzi** fra detti enti, dagli enti del **Servizio sanitario nazionale** destinati esclusivamente ai compiti istituzionali nonché i **fabbricati classificati o classificabili nelle categorie catastali da E/1 a E/9** i fabbricati con destinazione ad **usi culturali** di cui all'art. 5-bis del D.P.R. n. 601/73, i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del **culto**, purché compatibile con le disposizioni degli articoli 8 e 19 della Costituzione, e le loro pertinenze; i **fabbricati di proprietà della Santa Sede** indicati negli articoli 13, 14, 15 e 16 del Trattato tra la Santa Sede e l'Italia reso esecutivo con la Legge n. 810/1929; i fabbricati appartenenti agli **Stati esteri** e alle organizzazioni internazionali per i quali è prevista l'esenzione dall'imposta locale sul reddito dei fabbricati in base ad **accordi internazionali** resi esecutivi in Italia, gli immobili posseduti e utilizzati dai soggetti di cui alla lettera i) del comma 1 dell'art. 7 del D.Lgs. n. 504/1992 (**consorzi tra enti non territoriali**) destinati esclusivamente allo svolgimento con **modalità non commerciali** delle attività previste nella medesima lettera i).

Condizioni imprescindibili per ottenere l'esenzione dal tributo sono:

- a. **l'esclusività dell'attività sociale di interesse collettivo** tassativamente richiamate dalla normativa di riferimento;
- b. **l'utilizzo diretto dell'immobile al perseguimento del fine sociale** e di interesse collettivo.

La mancanza anche di una sole delle due condizioni previste dalla norma preclude inevitabilmente la possibilità di poter beneficiare dell'esenzione IMU; la ratio è chiara, trattandosi di una **norma di esenzione**

totale dal pagamento di un tributo, la stessa è necessariamente soggetta ad **una interpretazione autentica e letterale**; per cui, è da escludere qualsiasi forma di interpretazione estensiva o analogica della norma a casistiche simili. Le condizioni devono essere quelle tassativamente richiamate dalla normativa di riferimento e spetta al contribuente dimostrarne la coesistenza, ai fini dell'esenzione IMU.

Come ottenere l'esenzione IMU dal Comune?

Il soggetto passivo comunica al Comune interessato, secondo **modalità telematiche stabilite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze**, il possesso dei requisiti che danno diritto all'esenzione. Analoga comunicazione deve essere trasmessa allorché cessa il diritto all'esenzione per la sopravvenuta mancanza di una o di entrambe le condizioni richieste per il beneficio fiscale. Secondo l'orientamento assunto dalla Corte di Cassazione sulla questione (**Cass. Ord. n. 8073/2019**) **l'esenzione IMU non spetta nel caso di utilizzazione indiretta** del bene da parte dell'ente possessore ancorché assistita da finalità di pubblico interesse.

Ciò in considerazione del fatto che il beneficio fiscale è direttamente **subordinato alla coesistenza di un requisito oggettivo**, ossia, svolgimento **esclusivo** nell'immobile di **attività di assistenza** o di altre attività ad esse equiparate a cui deve aggiungersi **un requisito soggettivo**, vale a dire, il diretto svolgimento delle attività sociali da parte di **un ente pubblico o privato che non abbia come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali**.

I giudici di Palazzaccio (Cass. Ord. n. 8073/2019) hanno ricordato che l'orientamento consolidato è saldamente ancorato al concetto di **"utilizzazione diretta del bene"** da parte dell'ente possessore quale condizione necessaria affinché possa spettare il diritto all'esenzione IMU, non ritenendo condivisibile l'applicazione dell'agevolazione nei casi di utilizzo indiretto dell'immobile. Principio giurisprudenziale ribadito recentemente dalla **Corte di Cassazione con l'Ordinanza n. 27761/2023**.

Per cui, in ordine alla coesistenza delle due condizioni di cui alle lettere a) e b) sopra richiamate, tutt'oggi, **è configurabile un orientamento giurisprudenziale di Cassazione assolutamente prevalente** da cui non è possibile prescindere.

Come già segnalato, l'art. 1, comma 759, lettera g), della Legge n. 160/2019, che ha novellato la previgente versione dell'art. 7, comma 1, del vecchio D.Lgs. n. 504/1992 in materia d'ICI, dispone **l'esenzione dall'IMU per il periodo dell'anno durante il quale sussistono le condizioni** previste dalla norma confermate dalla giurisprudenza di Cassazione.

Tuttavia, da ultimo proprio con riferimento alla norma sopra richiamata e in deroga all'orientamento della stessa Corte di Cassazione sopra richiamato, il comma 71 dell'art. 1 della Legge n. 213/2023 (Legge di Bilancio 2024) ha chiarito che la previsione normativa di cui alla Legge n. 160/2019 va interpretata nel senso che **gli immobili si intendono "posseduti"** anche nel caso in cui siano concessi **in comodato a un ente pubblico o privato diverso dalle società**, a un **trust che non abbia per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale** nonché a un **organismo di investimento collettivo** del risparmio residenti nel territorio dello Stato, a condizione che il comodatario svolga nell'immobile in oggetto esclusivamente attività assistenziali, previdenziali, sanitarie, di ricerca scientifica, didattiche, ricettive, culturali, ricreative e sportive, di religione o di culto e che sia **funzionalmente o strutturalmente collegato al concedente**.

Pertanto, la previsione normativa contenuta nella Legge n. 213/2023 (Legge di Bilancio 2024) di recente emanazione ha esteso, se vogliamo, l'ambito di applicazione dell'esenzione IMU riconoscendo la **possibilità di esenzione** dal pagamento del tributo comunale **anche agli immobili oggetto di comodato**; circostanza, quest'ultima, che per certi versi **vanifica il requisito dell'utilizzo diretto dell'immobile** da parte del proprietario dello stesso, a condizione però che il **comodatario garantisca l'utilizzo del fabbricato per l'esercizio di attività di interesse collettivo**.

In altre parole, anche in caso di comodato è essenziale che il comodatario utilizzi l'immobile per lo svolgimento delle attività di interesse collettivo di cui sopra. Quindi, **anche in caso di comodato non è possibile prescindere dalla strumentalità dell'immobile** rispetto alle attività di interesse sociale.

Se vogliamo, la novella contenuta nella Legge n. 213/2023 deroga il principio generale sopra richiamato sulla interpretazione autentica e letterale delle disposizioni normative che dispongono esenzioni totali o parziali dal pagamento di un tributo, avendo esteso la possibilità di esenzione IMU anche alla casistica del comodato. Ancora, **gli immobili si intendono “utilizzati” quando risultano evidentemente “strumentali”** rispetto alle attività di interesse collettivo e sociali in genere come sopra richiamate.

Auto aziendali, valori sotto la lente fra nuove tabelle Aci e Manovra 2024

di Stefano Sirocchi, estratto da *Il Sole 24 Ore*, 8 gennaio 2024, *NORME E TRIBUTI*, p. 25

Le novità introdotte dalla legge di Bilancio 2024 (legge 213/2023, articolo 1, commi 16 e 17) sulla disciplina dei fringe benefit e la revisione dei costi chilometrici delle auto aziendali assegnate ai lavoratori in uso promiscuo fanno sì che l'inizio di quest'anno si presenti subito impegnativo per l'intensa attività collegata all'adeguamento dei valori imponibili di questi benefit.

Per le auto, la revisione degli importi dovrà innanzi tutto tenere conto dei dati contenuti nelle tabelle Aci pubblicate lo scorso 22 dicembre in Gazzetta ufficiale n. 298 del 22 dicembre 2023: sarà dunque necessario effettuare una verifica sulla **corretta modalità di calcolo utilizzata per i diversi veicoli**, in particolare per quelli tornati in flotta. Inoltre, sarà necessario applicare la nuova disciplina sui fringe benefit contenuta nella legge di Bilancio 2024, con riferimento alla popolazione di dipendenti che possono beneficiare dell'esenzione fiscale e contributiva anche per l'uso promiscuo del veicolo.

I «vecchi» veicoli

Con riferimento alla determinazione del reddito che si forma in capo al dipendente per gli autoveicoli, motocicli o ciclomotore concessi in uso promiscuo con contratti di assegnazione **stipulati entro il 30 giugno 2020**, si applica la **disciplina previgente** (articolo 51, comma 4, lettera a) del TUIR nel testo in vigore al 31 dicembre 2019) e dunque si assume il **30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 chilometri**, calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle Aci pubblicate entro il 31 dicembre di ciascun anno, con effetto dal periodo d'imposta successivo, al netto delle eventuali somme trattenute al dipendente per il benefit stesso.

Immatricolati da luglio 2020

Nell'ipotesi in cui il veicolo sia stato immatricolato a partire dal 1° luglio 2020 e successivamente concesso in uso promiscuo, si dovrà moltiplicare il costo chilometrico su una percorrenza di 15.000 chilometri, come indicato nelle tabelle Aci in relazione allo specifico veicolo, **per una percentuale variabile dal 25% al 60% in relazione alla classe di emissioni di CO2 del veicolo stesso.**

Assegnazioni da luglio 2020

Viceversa, per le assegnazioni avvenute a partire dal 1° luglio 2020 (o che saranno fatte in corso d'anno) e relative a veicoli immatricolati precedentemente a tale data, valgono i principi generali che sono alla base della categoria di reddito di lavoro dipendente (risoluzione dell'Agenzia delle Entrate 46/E del 14 agosto 2020). Come meglio spiegato in una risposta a Telefisco 2021, non ancora trasfusa in un documento ufficiale, **dal valore del canone di leasing o del noleggio pagato dal datore di lavoro deve essere dedotta l'indennità chilometrica determinata in base alle tariffe Aci**, moltiplicata per il numero di chilometri percorsi nell'interesse del datore di lavoro (a prescindere che gli spostamenti siano all'interno o all'ester-

no del Comune in cui si trova la sede di lavoro). Inoltre, vi è la possibilità di fruire dell'esenzione totale del valore del fringe benefit – sia nel 2023 che nel 2024 – ove il valore complessivo delle erogazioni in natura (nonché dei pagamenti e dei rimborsi consentiti) sia inferiore ai limiti stabiliti per le relative annualità. Ciò può accadere in caso di autovetture ecologiche, di assegnazioni infrannuali e di parziale riaddebito del benefit.

Verifiche e conguagli dei datori

Per il 2023 i datori di lavoro sono ancora in tempo per fare gli opportuni controlli sui conguagli Irpef appena chiusi e porre eventuali rimedi. Il ricalcolo delle erogazioni dovrà riguardare anche quelle **effettuate da eventuali altri datori di lavoro del dipendente**. Inoltre, dovranno essere verificati i **criteri di determinazione degli imponibili**, ad esempio per i beni e i servizi, il cui valore normale non sempre è di immediata quantificazione, tenendo conto che, se si superano le soglie previste (si veda la grafica in pagina), l'esenzione si perde integralmente.

I requisiti dei lavoratori

Sul piano degli adempimenti, oltre a fare l'informativa alle Rsu, se presenti, i datori devono **conservare le autocertificazioni dei dipendenti** che attestano di essere nella condizione di avere uno o più figli a carico (e ne indicano il relativo codice fiscale). Queste autocertificazioni dovranno essere aggiornate **con i dati effettivi sull'intero anno**: in questo senso, si potrà chiedere conferma ai beneficiari dei fringe benefit che i loro figli a carico non abbiano percepito nel periodo di imposta 2023 redditi complessivi superiori a 2.840,51 euro - o a 4mila euro, se i figli hanno età non superiore a 24 anni - al lordo degli oneri deducibili.

Gli elementi per il calcolo	
Il valore dell'auto aziendale Come si determina l'importo imponibile	
Il valore fringe benefit imponibile in capo al dipendente per l'auto aziendale è determinato applicando le seguenti percentuali:	
<ul style="list-style-type: none"> › 25% per emissioni non superiori a 60 g/km › 30% per emissioni superiori a 60 g/km ma non a 160 g/km › 50% per emissioni superiori a 160 g/km ma non a 190 g/km › 60% per emissioni superiori a 190 g/km 	
Le percentuali sono da applicare al costo chilometrico convenzionalmente fissato in 15.000 km, da calcolare in base alle tabelle Aci relative al veicolo assegnato (articolo 51, comma 4, lett. a) del TUIR). La tassazione è tanto minore quanto minore è il livello di emissioni	
Come cambiano i Fringe Benefit Le modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2024	
IL LIMITE DI ESENZIONE FISCALE E CONTRIBUTIVA	BENEFIT E SPESE INCLUSE
Dipendenti e lavoratori assimilati con figli a carico	
Nel 2023 3.000 euro	Nel 2023 e 2024: <ul style="list-style-type: none"> › beni e servizi (anche mediante voucher); › utenze domestiche (energia, acqua, gas)

Nel 2024 2.000 euro	Solo nel 2024 anche spese di affitto e interessi su mutuo prima casa
Dipendenti e lavoratori assimilati senza figli a carico	
Nel 2023 258,23 euro	Nel 2023 e 2024: › beni e servizi (anche mediante voucher)
Nel 2024 1.000 euro	Nel 2024 anche: › utenze domestiche (energia, acqua, gas); › spese di affitto e interessi su mutuo prima casa
Dipendenti del settore privato	
Nel 2023 200 euro (esenzione soltanto fiscale e non contributiva)	Buoni carburante e per ricariche di veicoli elettrici in aggiunta a quelli erogabili tra i beni e servizi in applicazione delle fattispecie di cui sopra