



Mascherpa e Associati

DOTT. FABIO MASCHERPA
Dottore Commercialista Revisore Legale
Managing Partner

DOTT. EDOARDO PEROSI
Dottore Commercialista Revisore Legale
Partner

DOTT. LORENZO MILANI
DOTT. GIANNI CAZZULO
Dottori Commercialisti Revisori Legali

DOTT. FRANCESCA AGATTI
Dottore Commercialista

DOTT. ESTER NAI RUSCONE
Esperto Contabile Revisore Legale

RAG. MICHELE FRIZZA
Commercialista Revisore Legale

FILIPPO CHONCHOL
Responsabile Organizzazione

DOTT. GIULIA D'ANGELO
DOTT. BARBARA FRASCHINI
DOTT. LORENZO FRIZZA

A tutti i clienti, loro sedi,

a seguito delle recenti novità fiscali introdotte dal L. 15.12.2023 n.191 (c.d. “Decreto Anticipi”) e L. 30.12.2023 n. 213 (c.d. “legge di bilancio 2024”), entrata in vigore l’1.1.2024 (numerose disposizioni prevedono però decorrenze specifiche), si ravvisa l’esigenza di illustrarne i principali aspetti.

Con questo documento si vuole dare una sintesi esclusivamente delle novità principali in materia fiscale che possono interessare la generalità dei clienti dello studio, rimandando a successive ed apposite comunicazioni gli approfondimenti su specifiche tematiche.

Le informazioni contenute nella presente lettera hanno carattere puramente informativo e non contengono dettagli necessari per prendere decisioni applicative.

Restando a disposizione per ogni eventuale ulteriore approfondimento riterrete necessario, Vi porgiamo cordiali saluti.

Milano, 8 gennaio 2024.

Dott. Fabio Mascherpa

Sommario

Rivalutazione di partecipazioni e terreni (<i>art. 1 co. 52 e 53</i>)	3
Legge Sabatini - Rifinanziamento (<i>art. 1 co. 256</i>).....	3
Regolarizzazione del magazzino (<i>art. 1 co. 78 - 85</i>)	3
<i>Continuazione</i> Regolarizzazione del magazzino (<i>art. 1 co. 78 - 85</i>)	4
Fringe benefit - Incremento della soglia di non imponibilità per il 2024 (<i>art. 1 co. 16 e 17</i>).....	4
Riduzione imposta sostitutiva premi di produttività dipendenti (<i>art. 1 co. 18</i>)	5
Riscatto dei periodi non coperti da contribuzione (<i>art. 1 co. 126</i>).....	5
Aumento aliquota cedolare secca locazioni brevi (<i>art. 1 co. 63</i>).....	6
Nuove aliquote per IVIE e IVAFE (<i>art. 1 co. 91</i>)	6
Presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni - Obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate - Estensione (<i>art. 1 co. 94 - 96</i>)	7
Divieto di compensazione per carichi di ruolo scaduti (<i>art. 1 co. 94 e 96</i>)	7

Norma di riferimento	Sintesi
Rivalutazione di partecipazioni e terreni (art. 1 co. 52 e 53)	Viene prorogato nuovamente il regime per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate di cui all'art. 5 della L. 448/2001, confermando la sua applicazione anche alle partecipazioni negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione e la rivalutazione dei terreni (agricoli e edificabili) di cui all'art. 7 della L. 448/2001. Anche per il 2024, quindi, sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data dell'1.1.2024, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. a) - c-bis) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso. Aliquota unica del 16% per l'imposta sostitutiva La rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni (quotate e non quotate) e dei terreni per l'anno 2024 prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica del 16%. Versamento dell'imposta sostitutiva L'imposta sostitutiva del 16% deve essere versata: • per l'intero ammontare, entro il 30.6.2024; • oppure, in caso di opzione per il versamento rateale, in tre rate annuali di pari importo scadenti, rispettivamente, il 30.6.2024, il 30.6.2025 e il 30.6.2026; • le rate successive alla prima dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, a decorrere dal 30.6.2024. La rideterminazione si perfeziona con il versamento, entro il 30.6.2024, del totale dell'imposta sostitutiva dovuta o della prima rata.
Legge Sabatini - Rifinanziamento (art. 1 co. 256)	Al fine di assicurare continuità alle misure di sostegno agli investimenti produttivi delle micro, piccole e medie imprese attuati ai sensi dell'art. 2 del DL 21.6.2013 n. 69 (c.d. "Nuova Sabatini"), viene previsto l'incremento dello stanziamento di 100 milioni di euro per l'anno 2024.
Regolarizzazione del magazzino (art. 1 co. 78 - 85)	A determinate condizioni, viene consentito di regolarizzare le rimanenze di magazzino adeguandole alla situazione di giacenza effettiva. Ambito temporale La possibilità di aderire alla disposizione riguarda il periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 (e, quindi, il 2023 per i soggetti "solari"). Ambito soggettivo La facoltà di adeguamento è limitata agli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali e, quindi, in buona sostanza, agli OIC adopter. Sono, in ogni caso, escluse le imprese in contabilità semplificata, posta l'impossibilità di fruirne alla luce del criterio di imputazione temporale delle rimanenze.

Continuazione Regolarizzazione del magazzino (art. 1 co. 78 - 85)	Ambito oggettivo Si tratta, quindi, delle rimanenze: • dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 85 co. 1 lett. a) del TUIR); • delle materie prime e sussidiarie, dei semilavorati e degli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (art. 85 co. 1 lett. b) del TUIR). Sono, invece, escluse le rimanenze relative: • alle commesse infrannuali (cioè, di durata inferiore ai 12 mesi), ancora in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, valutate in base alle spese sostenute (<i>ex</i> art. 92 co. 6 del TUIR); • alle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, valutate in base all'art. 93 del TUIR. Modalità di adeguamento L'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino può avvenire tramite: • l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi; • l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse, ottenendo il riconoscimento di costi che, altrimenti, non avrebbero rilevanza fiscale. Imposte dovute nel caso di eliminazione di esistenze iniziali Nel caso dell'eliminazione di esistenze iniziali di quantità o di valori superiori a quelli effettivi, occorre provvedere al versamento: • dell'IVA, determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione specifico per ogni attività, che sarà determinato da un successivo decreto; • di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP. In relazione all'imposta sostitutiva, la relativa aliquota è stabilita al 18%, da applicare sulla differenza tra: • il valore eliminato moltiplicato per il suddetto coefficiente di maggiorazione (in pratica, l'ammontare dell'imponibile ai fini dell'IVA come sopra determinato); • il valore del bene eliminato. Imposte dovute nel caso di iscrizione di esistenze iniziali In questo caso, il contribuente deve provvedere al pagamento della sola imposta sostitutiva del 18%, da calcolare sull'intero valore iscritto.
Fringe benefit - Incremento della soglia di non imponibilità per il 2024 (art. 1 co. 16 e 17)	Viene previsto l'incremento temporaneo, per il 2024, della soglia di non imponibilità dei <i>fringe benefit</i>, in deroga all'art. 51 co. 3, prima parte, del TUIR. In particolare, la misura di tale soglia è elevata da 258,23 euro a: • 1.000 euro per tutti i dipendenti; • 2.000 euro per i soli lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico <i>ex</i> art. 12 co. 2 del TUIR. In caso di superamento del limite, concorre a formare il reddito di lavoro dipendente l'intero importo (non solo l'eccedenza). Ampliamento dell'ambito di applicazione La norma amplia, per tutti i dipendenti (con o senza figli a carico), l'ambito oggettivo di applicazione della soglia di esenzione dei <i>fringe benefit</i>.

	Viene infatti previsto che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente nei suddetti limiti, oltre al valore dei beni ceduti e dei servizi prestati, anche le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro ai propri lavoratori dipendenti per il pagamento: • delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale; • delle spese per l'affitto della prima casa ovvero per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa.
Riduzione imposta sostitutiva premi di produttività dipendenti (art. 1 co. 18)	Viene confermata anche per il 2024 la riduzione dal 10% al 5% dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale sui premi di risultato prevista dall'art. 1 co. 182 della L. 28.12.2015 n. 20814. In sostanza, limitatamente ai premi e alle somme erogati nell'anno 2024 l'aliquota è pari al 5%.
Riscatto dei periodi non coperti da contribuzione (art. 1 co. 126)	In via sperimentale per il biennio 2024/2025, si riconosce ai soggetti privi di anzianità contributiva al 31.12.95 la possibilità di riscattare, in tutto o in parte, nella misura massima di 5 anni, anche non continuativi, i periodi precedenti l'1.1.2024: • non coperti da contribuzione presso forme di previdenza obbligatoria; • né soggetti ad alcun obbligo contributivo. Tale possibilità è ammessa purché i periodi temporali oggetto di riscatto siano compresi tra l'anno del primo contributo e quello dell'ultimo contributo, comunque accreditati. L'eventuale successiva acquisizione di anzianità assicurativa antecedente all'1.1.96 determinerà l'annullamento d'ufficio del riscatto in argomento, con conseguente restituzione dei contributi. Determinazione dell'onere di riscatto La facoltà di riscatto in questione può essere esercitata a domanda dell'assicurato (o dei suoi superstiti o dei suoi parenti e affini entro il secondo grado) e il relativo onere viene determinato: • valutandolo con il sistema contributivo; • applicando le aliquote contributive di finanziamento vigenti nel regime ove il riscatto opera alla data di presentazione della domanda (art. 2 co. 5 del DLgs. 30.4.97 n. 184). Il versamento dell'onere per il riscatto in commento potrà essere effettuato ai regimi previdenziali di appartenenza: • in unica soluzione; • ovvero in un massimo di 120 rate mensili, ciascuna di importo non inferiore a 30 euro, senza applicazione di interessi per la rateizzazione. Disposizioni per i lavoratori del settore privato La disposizione in esame consente, limitatamente ai lavoratori del settore privato, la possibilità che l'onere per il riscatto possa essere sostenuto dal datore di lavoro dell'assicurato destinando, a tal fine, i premi di produzione spettanti al lavoratore stesso.

Aumento aliquota cedolare secca locazioni brevi (art. 1 co. 63)	Modificando l'art. 4 del DL 50/2017, che disciplina i contratti di locazione breve, è stata elevata l'aliquota della cedolare secca applicabile, su opzione, a tali contratti, lasciando però, la possibilità di conservare l'aliquota ordinaria (21%) per 1 solo immobile destinato alla locazione breve. Cedolare secca - Aliquota al 26% In breve, dall'1.1.2024, la cedolare secca sulle locazioni brevi: • si applica con l'aliquota ordinaria del 21% sui redditi derivanti da un immobile individuato dal contribuente; • si applica con l'aliquota del 26% sui redditi derivanti dalla locazione breve di altri immobili diversi da quello sopra indicato; • non può applicarsi se il proprietario destina alla locazione breve più di 4 immobili nel periodo di imposta, perché, in tal caso, si ricade nell'esercizio di impresa, che è incompatibile tanto con la cedolare secca, quanto con la definizione di locazione breve. Natura imprenditoriale - Esclusione La disciplina delle locazioni brevi è riservata ai contratti stipulati al di fuori dell'esercizio di impresa. Invece, si presume la natura imprenditoriale in caso di destinazione alla locazione breve di più di 4 "appartamenti" per ciascun periodo di imposta a norma dell'art. 1 co. 595 della L. 178/2020. La natura imprenditoriale del locatore esclude in radice la riconducibilità del contratto di locazione alla "locazione breve" definita dall'art. 4 del DL 50/2017, nonché l'applicabilità della cedolare secca (art. 3 del DLgs. 23/2011). Ritenuta del 21% a titolo di acconto La normativa sulle locazioni brevi impone agli intermediari (definiti dalla norma come i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in ricerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare), ove incassino canoni o corrispettivi di contratti di locazione breve o assimilati, oppure intervengano nel pagamento dei medesimi canoni o corrispettivi, di: • operare in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario; • versarla all'Erario ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97; • operare la relativa certificazione ai sensi dell'art. 4 del DPR 322/98.
Nuove aliquote per IVIE e IVAFE (art. 1 co. 91)	Si prevede l'incremento delle aliquote delle imposte patrimoniali sugli investimenti esteri. In particolare, dal 2024 l'IVIE passa dall'attuale 0,76% all'1,06%, mentre l'IVAFE si incrementa dall'attuale 0,2% allo 0,4%, ma soltanto per i prodotti finanziari detenuti in Paesi black list. Decorrenza L'incremento delle aliquote, per IVIE all'1,06% e per l'IVAFE, si applica a partire dall'1.1.2024 anche per gli investimenti esteri effettuati in data antecedente. Nuova aliquota per l'IVAFE su prodotti finanziari in Stati black list L'IVAFE si applica sui prodotti finanziari, i conti correnti e i libretti di risparmio detenuti all'estero e l'imposta sostitutiva sul valore delle crypto-attività adotta la medesima aliquota. Tuttavia, l'ambito oggettivo della nuova aliquota dello 0,4% risulta circoscritto ai soli "prodotti finanziari". Ai fini dell'applicazione dell'IVAFE allo 0,4% rileva il possesso dei prodotti finanziari presso intermediari finanziari residenti nella c.d. "black list" di cui al DM 4.5.99 che reca la lista degli Stati o territori per i quali opera la presunzione relativa di residenza delle persone fisiche.

Presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni - Obbligo di utilizzare i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate - Estensione (art. 1 co. 94 - 96)	Viene stabilito, in via generalizzata, che i versamenti di cui all'art. 17 del DLgs. 241/97 sono effettuati esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24, nel caso in cui siano effettuate delle compensazioni. Compensazione dei crediti INPS e INAIL L'obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni si applica anche ai crediti maturati a titolo di contributi INPS e di premi INAIL. Decorrenza Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dall'1.7.2024. In relazione ai crediti INPS e INAIL viene però previsto che la decorrenza dell'efficacia, anche progressiva, delle nuove disposizioni e le relative modalità di attuazione, saranno definite con provvedimenti adottati d'intesa dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate e dai direttori generali dell'INPS e dell'INAIL.
Divieto di compensazione per carichi di ruolo scaduti (art. 1 co. 94 e 96)	Si prevede di introdurre, nell'art. 37 del DL 223/2006, il co. 37-quinquies volto a disciplinare un peculiare divieto di compensazione in presenza di carichi di ruolo scaduti. Il divieto di compensazione, ad un primo esame della norma, sembra particolarmente ampio: se sono presenti carichi di ruolo per un importo complessivamente superiore a 100.000 euro, la compensazione sembra vietata tout court, anche per l'eccedenza. Esemplificando, se sono presenti carichi di ruolo pari a 150.000 euro e il contribuente dispone di 170.000 euro di crediti compensabili, sembra difficile sostenere che si possa compensare solo 20.000 euro (ovvero la parte che eccede il carico di ruolo). In assenza di provvedimenti di sospensione, l'unica maniera per compensare è estinguere i ruoli, provvedendo al pagamento degli stessi. Il menzionato divieto non sostituisce l'art. 31 co. 1 del DL 78/2010, che già contempla un divieto di compensazione per ruoli scaduti, circoscritto però ai carichi di ruolo superiori a 1.500 euro. Decorrenza Le novità decorrono dall'1.7.2024. Si potrebbe sostenere che il divieto, di conseguenza, operi per le compensazioni effettuate dall'1.7.2024. Ambito applicativo Il divieto di compensazione si applica in relazione a tutti i contribuenti (persone fisiche, società ed enti). La compensazione vietata è quella ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97. Il divieto, di conseguenza, si applica alle compensazioni "orizzontali" e non alle compensazioni "verticali". Visto il carattere ampio della formulazione normativa, sembra che il divieto riguardi anche la compensazione di crediti di imposta agevolativi, tipicamente da indicare nel quadro RU del modello REDDITI, ad esempio il credito per ricerca e sviluppo.