



Berta, Nembrini, Colombini e Associati

CONSULENZA SOCIETARIA, FISCALE E DEL LAVORO

Dott. Giorgio Berta
Rag. Mirella Nembrini
Rag. Sergio Colombini
Dott. Valerio Chignoli
Dott.ssa Francesca Ghezzi
Dott. Riccardo Rapelli

AI SIGNORI CLIENTI
LORO SEDI

Dott.ssa Marina Asperti
Dott.ssa Valentina Bonomi
Dott. Luca Brevi
Dott. Massimiliano Brioschi
Dott. Enzo Colleoni
Dott.ssa Elena Del Bello
Dott.ssa Maria de Rosa Diaz
Dott.ssa Sabrina Durante
Dott.ssa Francesca Gerosa
Dott.ssa Silvia Gibilini
Dott.ssa Alessia Gusmini
Dott. Walter Larici
Dott.ssa Elisa Marcandalli
Dott. Massimo Medici
Dott. Andrea Medolago
Dott.ssa Susan Mossi
Dott. Luigi Nespoli
Dott.ssa Sara Nicoli
Dott. Franco Patti
Dott. Massimo Restivo
Dott.ssa Laura Santini
Dott. Edoardo Scaini
Rag. Elisabetta Sporchia
Dott.ssa Clara Sterli
Dott. Guido Tisi
Dott. Daniel Vanoli
Dott.ssa Simona Vavassori
Dott. Federico Vicari
Dott.ssa Simona Zambetti
Dott. Massimo Zanardi

Dott.ssa Eleonora Barca
Dott. Tommaso Calchi
Dott.ssa Jessica Gambirasio
Dott.ssa Giulia Masula

Circolare n. 3 del 17/01/2024

LEGGE n. 213/2023 c.d. “Legge di Bilancio 2024” – Disposizioni in materia fiscale

La L. 213/2023, c.d. Legge di Bilancio per il 2024, è stata pubblicata sul S.O. n. 40/L della Gazzetta Ufficiale n. 303 del 31 dicembre 2023.

La Legge si compone di 21 articoli e, salvo espressa previsione, è entrata in vigore il 1° gennaio 2024.

Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi in ambito fiscale e finanziario.

- 1) Principali interventi in ambito fiscale e finanziario**
- 2) “Rottamazione” del magazzino riproposta con la legge di bilancio 2024**
- 3) Divieto assoluto di compensazione con ruoli superiori a euro 100.000**

Studio BNC | Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Revisori Legali - Consulenti del Lavoro

ACBMember

www.acbgroup.com

Bergamo
Via Giuseppe Mazzini, 4
24128 Bergamo
T +39 035 2286999
F +39 035 216380

Grumello del Monte
Piazzetta Rota Don Geremia, 18
24064 Grumello del Monte (BG)
T +39 035 832026
F +39 035 4420936

Treviglio
Viale Alcide De Gasperi, 14 scala G
24047 Treviglio (BG)
T +39 0363 419330
F +39 0363 594558

Codice Fiscale e P.IVA 02210110165 | info@studiobnc.it | studiobnc.it

1) Principali interventi in ambito fiscale e finanziario

ARTICOLO	CONTENUTO
Articolo 1 Commi 7 - 13	Mutui prima casa Viene prorogato al 31 dicembre 2024, il termine di cui all'articolo 64, comma 3, primo e secondo periodo, D.L. 73/2021, previsto per poter usufruire della garanzia massima dell'80%, a valere sul Fondo di garanzia per la prima casa. Limitatamente al 2024, tra le categorie aventi priorità per l'accesso al Fondo, sono inclusi i seguenti nuclei familiari: - nuclei familiari che includono 3 figli di età inferiore ai 21 anni e che hanno un Isee non superiore a 40.000 euro annui; - nuclei familiari che includono 4 figli di età inferiore ai 21 anni e che hanno un Isee non superiore a 45.000 euro annui; - nuclei familiari che includono 5 o più figli di età inferiore ai 21 anni e che hanno un Isee non superiore a 50.000 euro annui. Viene previsto che per le domande di finanziamento con un limite di finanziabilità, da intendersi quale rapporto tra l'importo del finanziamento e il prezzo di acquisto dell'immobile comprensivo degli oneri accessori, superiore all'80%, presentate a decorrere dal 30° giorno successivo al 1° gennaio 2024 e fino al 31 dicembre 2024, da parte dei nuclei familiari di cui sopra è rilasciata: - nella misura massima dell'80% della quota capitale, tempo per tempo in essere sui finanziamenti concessi, per i nuclei di cui alla lettera a); - nella misura massima dell'85% della quota capitale, tempo per tempo in essere sui finanziamenti concessi, per i nuclei di cui alla lettera b); - nella misura massima dell'90% della quota capitale, tempo per tempo in essere sui finanziamenti concessi, per i nuclei di cui alla lettera c). Per il 2024, per tutte le categorie aventi priorità per l'accesso al credito di cui all'articolo 1, comma 48, lettera c), L. 147/2013, e di cui ai sopra, la garanzia del Fondo rimane operativa anche nelle ipotesi di surroga del mutuo originariamente acceso per l'acquisto della prima casa, nel caso in cui le condizioni economiche rimangano sostanzialmente invariate o siano migliorative di quelle originarie e comunque non abbiano impatti negativi sull'equilibrio economico-finanziario del Fondo medesimo.

Articolo 1 Comma 44	Imposta sui manufatti Viene posticipata, per effetto della modifica all'articolo 1, commi 652 e 676, L. 160/2019, l'entrata in vigore dell'imposta sul consumo dei manufatti con singolo impiego e sul consumo delle bevande alcoliche al 1° luglio 2024.
Articolo 1 Commi 45 - 46	Modifiche aliquote Iva Per effetto delle modifiche apportate alla Tabella A allegata al D.P.R. 633/1972: • viene meno l'aliquota ridotta del 5% per: - prodotti (assorbenti e tamponi) per la protezione dell'igiene femminile e coppette mestruali; - latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto; preparazioni alimentari di farine, semole, semolini, amidi, fecole o estratti di malto per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini, condizionate per la vendita al minuto (codice NC1901 10 00); pannolini per bambini; seggiolini per bambini da installare negli autoveicoli; • l'aliquota del 10% compete a: - latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei lattanti o dei bambini nella prima infanzia, condizionato per la vendita al minuto; estratti di malto; preparazioni per l'alimentazione dei fanciulli, per usi dietetici o di cucina, a base di farine, semolini, amidi, fecole o estratti di malto, anche addizionate di cacao in misura inferiore al 50% in peso (v.d. ex 19.02); - prodotti assorbenti e tamponi destinati alla protezione dell'igiene femminile; coppette mestruali; - pannolini per bambini. Inoltre, intervenendo sull'articolo 1, comma 73, L. 197/2022, viene confermata per i mesi di gennaio e febbraio 2024, l'aliquota del 10% per la cessione di pellet di cui al n. 98).
Articolo 1 Commi 52 - 53	Rideterminazione dei valori di acquisto di terreni e partecipazioni negoziate e non negoziate nei mercati regolamentari Viene riproposta la rideterminazione dei valori di acquisto di terreni e partecipazioni negoziate e non negoziate nei mercati regolamentati, di cui agli articoli 5 e 7, L. 448/2001, posseduti al 1° gennaio 2024. Le imposte sostitutive possono essere rateizzate fino a un massimo di 3 rate annuali di pari importo, a decorrere dal 30 giugno 2024; sull'importo

	delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3% da versarsi contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro il 30 giugno 2024. Agli effetti della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lettere c) e c-bis), Tuir, per i titoli, le quote o i diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione, posseduti alla data del 1° gennaio 2024, può essere assunto, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale determinato ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a), Tuir, con riferimento a dicembre 2023. Sui valori di acquisto delle partecipazioni negoziate e non negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione e dei terreni edificabili e con destinazione agricola rideterminati, le aliquote delle imposte sostitutive sono pari entrambe al 16%.
Articolo 1, Comma 59	Modifiche al regime fiscale delle plusvalenze da partecipazioni qualificate realizzate da società ed enti non residenti Viene modificato l'articolo 68, Tuir, introducendo il comma 2-bis, estendendo la disciplina della c.d. participation exemption anche ai soggetti non residenti, in presenza di specifiche condizioni e, in particolare, purché risiedano in Stati membri dell'Unione Europea o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE). Nello specifico, è stabilito che le plusvalenze di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c), Tuir, diverse da quelle derivanti dalla partecipazione in società semplici e da quelle di cui al comma 4, per il 5% del loro ammontare, sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze. Nel caso in cui le minusvalenze siano superiori alle plusvalenze l'eccedenza è riportata in deduzione, fino a concorrenza del 5% dell'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate. Tali previsioni si applicano alle cessioni di partecipazioni qualificate aventi i requisiti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a), b), c) e d), Tuir. Infine, viene conseguentemente modificato anche il comma 5 prevedendo anche le casistiche di cui al nuovo comma 2-bis.

Articolo 1 Comma 63	Modifiche alla disciplina fiscale sulle locazioni brevi Modificando l'articolo 4, D.L. 50/2017, viene <u>elevata dal 21 al 26% l'aliquota di imposta in forma di cedolare secca</u> applicabile ai redditi derivanti dai contratti di locazione breve stipulati da persone fisiche, in caso di destinazione alla locazione breve di più di un appartamento per ciascun periodo d'imposta. Inoltre, qualora siano destinati alla locazione breve più di un appartamento per ciascun periodo d'imposta ovvero nel caso in cui non sia esercitata l'opzione per l'applicazione del regime della cedolare secca, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto. Viene, inoltre, previsto che i soggetti non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia, ai sensi dell'articolo 162, Tuir, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi tramite la stabile organizzazione. I soggetti residenti al di fuori dell'Unione Europea, in possesso di una stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione Europea, qualora incassino i canoni o i corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi tramite la stabile organizzazione; qualora gli stessi soggetti sono riconosciuti privi di stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione Europea, ai fini dell'adempimento degli obblighi, in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23, D.P.R. 600/1973. In assenza di nomina del rappresentante fiscale, i soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo dei soggetti di cui al secondo periodo sono solidalmente responsabili con questi ultimi per l'effettuazione e il versamento della ritenuta sull'ammontare dei canoni e corrispettivi relativi ai contratti di locazione breve. I soggetti residenti in uno Stato membro dell'Unione Europea, riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, possono adempiere direttamente agli obblighi derivanti dal presente articolo ovvero nominare, quale responsabile d'imposta, un rappresentante fiscale individuato tra i soggetti indicati nell'articolo 23, D.P.R. 600/1973.
Articolo 1 Commi 64-66	Modifiche alla disciplina sulle plusvalenze in caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili Viene modificata, con decorrenza 2024, la disciplina delle plusvalenze su immobili introducendo una nuova lettera b-bis) nel comma 1 dell'articolo 67, Tuir stabilendo uno specifico regime per le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili, in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi

	agevolati di cui all'articolo 119, D.L. 34/2020, che si siano conclusi da non più di 10 anni all'atto della cessione. Restano espressamente esclusi gli immobili: • acquisiti per successione e adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei 10 anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a 10 anni, per la maggior parte di tale periodo. Ai sensi del successivo articolo 68, comma 1, Tuir, per tali immobili, ai fini della determinazione dei costi inerenti al bene: • nel caso in cui gli interventi agevolati ai sensi dell'articolo 119, D.L. 34/2020, si siano <u>conclusi da non più di 5 anni all'atto della cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi</u>, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110% e siano state esercitate le opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), D.L. 34/2020. • nel caso in cui gli interventi agevolati si siano conclusi da <u>più di 5 anni all'atto della cessione, nella determinazione dei costi inerenti al bene si tiene conto del 50% di tali spese</u>, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110% e siano state esercitate le opzioni di cui al periodo precedente. Per i medesimi immobili, acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre 5 anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, determinato ai sensi di quanto sopra, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati. A tali plusvalenze si può applicare l'imposta sostitutiva di cui all'articolo 1, comma 496, L. 266/2005, con le modalità ivi previste.
Articolo 1 Comma 77	Iva sulle cessioni di beni per i soggetti domiciliati a residenti fuori dall'Unione Europea Con l'obiettivo di sostenere la ripresa della filiera del turismo nazionale e potenziare il rilancio a livello internazionale dell'attrattività turistica italiana, viene modificato l'articolo 38-quater, comma 1, primo periodo, D.P.R. 633/1972, abbassando da 300 mila lire a 70 euro il valore minimo delle cessioni di beni destinati all'uso personale o familiare, da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio doganale dell'Unione Europea, ceduti a soggetti domiciliati o residenti fuori della medesima Unione Europea, al di sopra del quale non è dovuto il pagamento dell'Iva.
Articolo 1 Comma 78 - 85	Adeguamento delle esistenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92, Tuir Data la rilevanza dell'argomento è stato previsto un apposito approfondimento al paragrafo n. 2 della presente circolare.

Articolo 1 Commi 88-90	Ritenuta sui bonifici, sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari Con decorrenza dal 1° marzo 2024, viene modificato l'articolo 25, comma 1, D.L. 78/2010, portando dall'8% all'11% l'aliquota della ritenuta d'acconto sull'imposta sui redditi dovuta dai beneficiari all'atto dell'accredito dei pagamenti relativi ai bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta. Con decorrenza 1° aprile 2024, invece, viene modificato l'articolo 25-bis, comma 5, D.P.R. 600/1973, estendendo l'applicazione delle disposizioni sulle ritenute a carico dei soggetti che corrispondono provvigioni comunque denominate per le prestazioni anche occasionali inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari anche agli agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione, e ai mediatori di assicurazione per i loro rapporti con le imprese di assicurazione e con gli agenti generali delle imprese di assicurazioni pubbliche o loro controllate che rendono prestazioni direttamente alle imprese di assicurazione in regime di reciproca esclusiva.
Articolo 1 Comma 91	Modifiche all'Ivie e all'Ivafe Vengono elevate le aliquote ordinarie dell'Ivie e dell'Ivafe rispettivamente dallo 0,76 all'1,06% e dal 2 al 4 per mille annuo.
Articolo 1 Comma 92	Tassazione della cessione dei diritti reali e dei metalli preziosi Viene prevista, a mezzo delle modifiche apportate all'articolo 9, comma 5 e all'articolo 67, comma 1, lettera h), Tuir, l'imponibilità quali redditi diversi dei redditi derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento (enfiteusi, superficie, uso e servitù). Modificando, inoltre, il successivo articolo 68, comma 7, lettera d), Tuir, viene previsto che le plusvalenze per le cessioni di metalli preziosi sono determinate in misura pari al corrispettivo della cessione.
Articolo 1 Comma 93	Immatricolazione e voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, oggetto di acquisto intracomunitario a titolo oneroso Con l'intento di contrastare le frodi Iva nel settore delle compravendite di automezzi tra Stati dell'Unione Europea, la disciplina di cui all'articolo 1, commi 9 e 9-bis, D.L. 262/2006, viene estesa alle operazioni di immatricolazione e voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi provenienti dal territorio degli Stati della Città del Vaticano e della Repubblica di San Marino.
Articolo 1	Versamenti in compensazione

Commi 94 - 96	I soggetti, che intendono effettuare la compensazione nel modello F24, del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'Iva ovvero dei crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'Irap, ovvero dei crediti maturati in qualità di sostituto d'imposta e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi nonché dei crediti maturati a titolo di contributi e premi nei confronti, rispettivamente, dell'Inps e dell'Inail, sono tenuti ad utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate secondo modalità tecniche definite con provvedimento della medesima. I versamenti mediante modello F24 sono eseguiti esclusivamente mediante i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, nel caso in cui siano effettuate delle compensazioni. Le disposizioni si applicano a decorrere dal 1.07.2024. Inoltre, sempre da tale data, viene previsto il divieto di compensazione per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo i cui termini di versamento risultano scaduti, per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi superiori ad euro 100.000. Data la rilevanza dell'argomento è stato previsto un apposito approfondimento al paragrafo n. 3 della presente circolare.
Articolo 1 Commi 101-107	Misura in materia di rischi catastrofali Viene introdotto l'obbligo, per le imprese con sede legale o stabile organizzazione in Italia, tenute all'iscrizione nel Registro Imprese, di stipulare, entro il 31 dicembre 2024, contratti assicurativi a copertura dei danni a terreni e fabbricati, impianti e macchinari, nonché attrezzature industriali e commerciali direttamente causati da eventi quali i sismi, le alluvioni, le frane, le inondazioni e le esondazioni. L'inadempimento dell'obbligo di assicurazione viene considerato nell'assegnazione di contributi, sovvenzioni o agevolazioni di carattere finanziario a valere su risorse pubbliche. La polizza deve prevedere un eventuale scoperto o franchigia non superiore al 15% del danno e l'applicazione di premi proporzionali al rischio. Tali valori possono essere aggiornati con Decreto Mef e Mimit, con il quale possono essere altresì stabilite ulteriori modalità attuative e operative degli schemi di assicurazione.

	In caso di segnalazione di violazione o elusione dell'obbligo a contrarre, incluso il rinnovo, Ivass provvede a irrogare la sanzione amministrativa pecuniaria da 100.000 a 500.000 euro.
Articolo 1 Commi 242-243	Obblighi anagrafici Salvo che il fatto costituisca reato: • chiunque, avendo obblighi anagrafici, contravviene alle disposizioni della L. 27.10.1988 n. 470, e dei regolamenti di esecuzione delle predette leggi è soggetto alla sanzione pecuniaria amministrativa da 100 euro a 500 euro. • l'omissione della dichiarazione di trasferimento di residenza dall'estero o all'estero entro il termine previsto rispettivamente dall'art. 13, c. 2 Dpr 30.05.1989 n. 223, o dall'art. 6, cc. 1 e 4 L. 27.10.1988 n. 470, è soggetta alla sanzione amministrativa pecuniaria da 200 euro per ciascun anno in cui perdura l'omissione. In entrambi i predetti casi la sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziate attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza, ad 1/10 del minimo di quella prevista se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a 90 giorni. L'autorità competente all'accertamento e all'irrogazione della sanzione è il Comune nella cui anagrafe è iscritto il trasgressore. Per il procedimento accertativo e sanzionatorio si applicano le disposizioni della L. 24.11.1981 n. 689. L'accertamento e l'irrogazione delle sanzioni sono notificati, a pena di decadenza, entro il 31.12 del 5° anno successivo a quello in cui l'obbligo anagrafico non risulta adempiuto o la dichiarazione risulta omessa.
Articolo 1 Commi 259 -268	"Garanzia Archimede" SACE Al fine di sostenere investimenti infrastrutturali e produttivi realizzati in Italia, anche in ambiti caratterizzati da condizioni di parziale fallimento di mercato e di livelli subottimali di investimento, connessi all'elevata rischiosità anche associata a esposizioni di medio e lungo periodo, all'uso di tecnologie innovative o alla limitata offerta di prodotti finanziari, la società SACE S.p.A. è abilitata a rilasciare, fino al 31.12.2029, garanzie connesse a investimenti nei settori delle infrastrutture, anche a carattere sociale, dei servizi pubblici locali e dell'industria e ai processi di transizione verso un'economia pulita e circolare, la mobilità sostenibile, l'adattamento ai cambiamenti climatici e la mitigazione dei loro

	effetti, la sostenibilità e la resilienza ambientale o climatica e l'innovazione industriale, tecnologica e digitale delle imprese. Le garanzie sono concesse per una durata massima di 25 anni e per una percentuale massima di copertura non eccedente il 70%, ovvero il 60% ove rilasciate in relazione a fideiussioni, garanzie e altri impegni di firma che le imprese sono tenute a prestare per l'esecuzione di appalti pubblici e l'erogazione degli anticipi contrattuali ai sensi della pertinente normativa di settore, ovvero il 50% nel caso di esposizioni di rango subordinato. Con riferimento alle garanzie su portafogli di finanziamenti, la percentuale massima di copertura di ciascuna tranche, anche con percentuali asimmetriche tra tranche, è pari al 50%, ovvero al 100% qualora nella tranche sia incluso non oltre il 50% di ciascun finanziamento, fermo restando che per le tranche «junior» o «mezzanine» il relativo spessore non può in ogni caso superare il 15% dell'importo nominale complessivo del portafoglio e la percentuale massima di copertura è pari al 50%.
Articolo 1 Comma 269	Garanzia Green SACE Per l'anno 2024 le risorse disponibili al 31.12.2023 sul conto corrente di tesoreria relativo al Fondo New Deal, istituito ai sensi dell'art. 1, c. 88, 3° periodo L. 160/2019, sono destinate alla copertura delle garanzie concesse da SACE Spa per progetti economicamente sostenibili (di cui all'art. 64 D.L. 76/2020), nel limite di impegno assumibile pari a 3.000 milioni di euro. Le predette garanzie sono concesse in misura non eccedente il 50%, ove rilasciate in relazione a fideiussioni, garanzie e altri impegni di firma che le imprese sono tenute a prestare per l'esecuzione di appalti pubblici e l'erogazione degli anticipi contrattuali ai sensi della pertinente normativa di settore.
Articolo 1 Commi 296 - 297	Credito di imposta per gli esercenti le attività di trasporto merci Viene prevista l'estensione del credito di cui all'articolo 14, comma 1, lettera a), terzo periodo, D.L. 144/2022, alle spese sostenute nel mese di luglio 2022. Il credito è riconosciuto in favore delle imprese che effettuino attività di trasporto di merci con veicoli di massa massima complessiva pari o superiore a 7,5 tonnellate, iscritte nell'albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto di terzi, nella misura massima del 12%, a fronte della spesa sostenuta per l'acquisto del gasolio impiegato nei veicoli, di categoria euro 5 o superiore. L'estensione del credito d'imposta avviene nel limite massimo di 20 milioni di euro per l'anno 2024.

L'estensione acquista efficacia dalla data di pubblicazione del provvedimento in esame in Gazzetta Ufficiale e quindi dal 30 dicembre 2023.

2) “Rottamazione” del magazzino riproposta con la legge di bilancio 2024

L'articolo 1, commi da 78 a 85, della L. 213/2023 (Legge di Bilancio 2024) ha riproposto la c.d. “rottamazione” del magazzino, ossia la possibilità di adeguare le esistenze iniziali di magazzino al 1° gennaio 2023. In passato, con la L. 488/1999 era stata già prevista tale possibilità.

Soggetti interessati

La norma non pone particolari limitazioni soggettive, stabilendo che l'adeguamento del valore del magazzino interessa tutte le imprese, ad esclusione di quelle che adottano i principi contabili internazionali. Pertanto, sono interessate tutte le società (di persone e di capitali) e le imprese individuali.

Devono ritenersi escluse le imprese individuali e le società di persone che adottano il regime di contabilità semplificate ed i contribuenti in regime forfettario, in quanto in entrambi i casi il magazzino non assume valenza fiscale.

Ambito oggettivo

Possono essere oggetto di adeguamento le esistenze iniziali di prodotti finiti, merci, materie prime e sussidiarie e semilavorati di cui all'articolo 92, Tuir, relative al periodo d'imposta in corso alla data del 30 settembre 2023. Si tratta quindi in generale delle esistenze iniziali al 1° gennaio 2023.

Il richiamo al solo articolo 92, Tuir comporta che non possono essere oggetto di adeguamento le esistenze iniziali di cui all'articolo 93, Tuir, ossia quelle riferite alle opere, forniture e servizi infrannuali e ultrannuali.

Modalità di adeguamento

La rottamazione del magazzino può avvenire con una delle 2 seguenti modalità:

- eliminazione delle esistenze iniziali (totale o parziale);
- iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse.

In ogni caso, l'adeguamento dovrà essere indicato nel modello Redditi 2024 per il periodo d'imposta 2023.

Eliminazione di esistenze iniziali

L'eliminazione delle esistenze iniziali eccedenti quelle effettive può avvenire sia per quantità che per valori.

La regolarizzazione prevede il versamento:

- dell'Iva determinata in base all'aliquota media del 2023, applicata sul valore eliminato corretto da un coefficiente di maggiorazione variabile in funzione del settore in cui opera l'impresa. Tale coefficiente sarà stabilito da un apposito decreto attuativo;

- dell'imposta sostitutiva Ires/Irpef ed Irap del 18% sulla differenza tra l'ammontare calcolato ai fini Iva e il valore delle esistenze iniziali eliminato.

Iscrizione di esistenze iniziali

L'adeguamento in aumento delle esistenze iniziali può riguardare solamente le quantità esistenti al 1° gennaio 2023, e non anche il valore, altrimenti si tratterebbe di una rivalutazione (in tal senso si è espressa la circolare n. 115/E/1999 in occasione della precedente opportunità di adeguamento prevista dalla L. 488/1999).

In tal caso:

- non è richiesto alcun versamento ai fini Iva;
- è dovuta l'imposta sostitutiva del 18% sull'importo oggetto di regolarizzazione (incremento delle quantità).

Versamento delle somme dovute

Gli importi dovuti a titolo di imposta sostitutiva e di Iva devono essere versati in 2 rate di pari importo entro i seguenti termini:

- la prima rata entro il termine di versamento a saldo delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta 2023;
- la seconda rata entro il termine di versamento della seconda (o unica) rata di acconto delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta 2024.

Il mancato pagamento delle imposte dovute non fa venir meno gli effetti della regolarizzazione, ferma restando l'iscrizione a ruolo degli importi, maggiorati delle sanzioni e degli interessi. L'imposta sostitutiva è indeducibile ai fini Ires/Irpef e Irap.

Effetti della regolarizzazione

L'adeguamento del magazzino non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere. Pertanto, i nuovi valori:

- sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali già a partire dal periodo d'imposta 2023;
- non possono essere tenuti in considerazione dall'Amministrazione finanziaria ai fini dell'accertamento relativo ai periodi d'imposta antecedenti al 2023.

Sul punto merita evidenziare che nella citata Circolare n. 115/E è stato chiarito che il valore dell'adeguamento non è utilizzabile ai fini dell'accertamento di precedenti periodi d'imposta limitatamente ai beni oggetto di regolarizzazione, ferma restando la possibilità di espletamento dello stesso in relazione ad altre componenti di reddito.

Infine, l'adeguamento non ha rilevanza su eventuali processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino al 1° gennaio 2024 (data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2024).

3) Divieto assoluto di compensazione con ruoli superiori a euro 100.000

La Legge di Bilancio per l'anno 2024 introduce una nuova previsione in merito all'utilizzo dei crediti vantati dal contribuente che troverà applicazione a partire dal 1° luglio 2024.

Tale previsione si affianca, senza sostituire, agli altri numerosi vincoli che riguardano l'utilizzo dei crediti fiscali, in particolare la previsione (articolo 31, D.L. 78/2010) che stabilisce la sanzione del 50% per le compensazioni effettuate in presenza di debiti erariali iscritti a ruolo pari a 1.500 euro.

In particolare, viene previsto che, per i contribuenti che abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a 100.000 euro, è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione di cui all'articolo 17, D.Lgs. 241/1997 (ossia, l'utilizzo in compensazione nel modello F24).

Tale vincolo opera nel caso in cui i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti, così come nel caso in cui per tale ruolo/accertamento esecutivo non siano in essere provvedimenti di sospensione.

Il divieto di compensazione cessa di applicarsi a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate, ossia nel momento in cui sia intervenuto il totale pagamento degli importi dovuti; il fatto che la norma faccia riferimento alla "completa rimozione", infatti, parrebbe lasciar intendere che nel caso di pagamento parziale dei ruoli non verrebbe meno il divieto, anche se i ruoli scaduti residui fossero divenuti di importo inferiore a 100.000 euro.

Dal tenore letterale della norma, il divieto pare assoluto e non limitato all'importo del solo ruolo pendente. Pertanto, in presenza di un credito compensabile di importo superiore rispetto al ruolo scaduto, parrebbe preclusa la compensazione per l'intero importo del credito.

Va inoltre osservato che il divieto in parola è posto, in via generale, alle compensazioni, con il rischio quindi che esso possa andare a coinvolgere tutti i crediti fiscali, non solo quelli erariali; al contrario, i debiti iscritti a ruolo derivanti dal recupero di crediti d'imposta esposti nel quadro RU, in quanto non sono debiti erariali, non dovrebbero creare il predetto vincolo alla compensazione.

La norma precisa inoltre che, ai fini della verifica delle condizioni per l'operatività del divieto di compensazione, si applicano le disposizioni di cui ai precedenti commi:

- 49-ter – l'Agenzia delle entrate può sospendere, fino a trenta giorni, l'esecuzione delle deleghe di pagamento contenenti compensazioni che presentano profili di rischio;
- 49-quater – qualora in esito all'attività di controllo di cui al comma 49-ter i crediti si rivelino in tutto o in parte non utilizzabili in compensazione, l'Agenzia delle entrate comunica telematicamente la mancata esecuzione della delega di pagamento al soggetto.

Si resta in attesa di ulteriori chiarimenti in materia da parte dell'Amministrazione Finanziaria e degli enti interessati INPS e INAIL.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti.

Studio Berta Nembrini Colombini & Associati

