

CMS Newsletter
9 Gennaio 2024

Le novità fiscali della Legge di Bilancio 2024

Parte I

(Legge 30 dicembre 2023, n. 213)

INDICE

- 1. Disposizioni in materia di Plastic tax e Sugar tax – rinvio**
(Art. 1, comma 44)
- 2. Differimento delle quote di eccedenza deducibili derivati da perdite su crediti bancari e assicurativi**
(Art. 1, commi 49-51)
- 3. Rivalutazione quote e terreni**
(Art. 1, commi 52-53)
- 4. Modifica al regime fiscale delle plusvalenze da partecipazioni qualificate realizzate da società ed enti non residenti**
(Art. 1 co. 59)
- 5. Adeguamento delle rimanenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92 del TUIR**
(Art. 1, commi 78 - 85)
- 6. Ritenuta bonifici. Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari**
(Art. 1 co. 88-90)
- 7. Modifiche all' IVIE e all'IVAFAE**
(Articolo 1, comma 91)
- 8. Modifiche al TUIR in materia di determinazione dei redditi di cui agli articoli 9, 67 e 68**
(Articolo 1, comma 92)
- 9. Immatricolazione autoveicoli provenienti dallo Stato della Città del Vaticano e da San Marino**
(Art. 1, comma 93)

Sulla Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30.12.2023 - S.O. n. 40 è stata pubblicata la Legge 30.12.2023 n. 213 (Legge di Bilancio 2024, di seguito indicata come la "Legge").

Con la presente Newsletter – suddivisa in due parti per agevolare la lettura - si intende offrire una panoramica delle principali novità di natura fiscale, con particolare riguardo a quelle di maggiore interesse per le imprese.

Nella titolazione dei diversi paragrafi - e ove non diversamente specificato - si farà riferimento all'articolato normativo di cui si compone la Legge (in particolare, l'articolo 1 si compone di 561 commi).

La Legge è **entrata in vigore**, salvo quanto diversamente previsto in relazione a specifiche disposizioni, il **1° gennaio 2024**.

1. Disposizioni in materia di Plastic tax e Sugar tax – rinvio (Art. 1, comma 44)

È ulteriormente differita al 1° luglio 2024 l'entrata in vigore delle disposizioni relative alla c.d. "Plastic Tax" e alla c.d. "Sugar Tax" di cui all'articolo 1, commi 652 e 676 della L. 27 dicembre 2019, n. 160.

Si rammenta che le due imposte riguardano, rispettivamente, il consumo di manufatti in plastica con singolo impiego – c.d. MACSI - (ad esclusione dei manufatti compostabili, dei dispositivi medici e dei MACSI adibiti a contenere e proteggere medicinali) e il consumo di bevande analcoliche edulcorate.

2. Differimento delle quote di eccedenza deducibili derivanti da perdite su crediti bancari e assicurativi (Art. 1, commi 49-51)

La disposizione si rivolge agli intermediari finanziari prevedendo un parziale differimento della deducibilità ai fini IRES e IRAP delle svalutazioni e delle perdite su crediti verso la clientela iscritte in bilancio, o realizzate mediante cessione a titolo oneroso, nel corso del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015, nonché delle eccedenze residue non ancora dedotte relative ai precedenti periodi d'imposta¹.

¹ In proposito, si ricorda che l'art. 16 del D.L. n. 83/2015 aveva modificato, con decorrenza 2016, la disciplina relativa alla deducibilità delle svalutazioni e perdite su crediti per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese di assicurazione. Nell'ambito delle modifiche introdotte, era stata prevista una disciplina transitoria per l'ammontare delle perdite e svalutazioni non deducibili realizzate nel 2015 e per quelle realizzate fino a tutto il 2014 e non ancora dedotte fiscalmente. Con particolare

In particolare, una quota pari all'1% dei componenti negativi deducibili nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 e una quota pari al 3% di quelli deducibili nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026 è ulteriormente differita ai periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2027 e a quello successivo.

Per effetto dell'ulteriore differimento disposto dalla Legge di Bilancio 2024, l'eccedenza residua non ancora dedotta delle svalutazioni e delle perdite su crediti relative al 2015 (e ai periodi d'imposta pregressi) opera dal 2024 come segue:

- 17% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024;
- 11% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025;
- 4,7% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026;
- 2% per il periodo d'imposta in corso

riferimento al suddetto stock non dedotto, è stata disposta una ripartizione decennale della deducibilità, ai fini IRES e ai fini IRAP, sulla base delle seguenti percentuali annue:

- 5% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016;
- 8% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017;
- 12% del relativo ammontare nei periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021;
- 8,3% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022;
- 18% del relativo ammontare nei periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 e al 31 dicembre 2024;
- 11% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025;
- 7,7% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026.

- so al 31 dicembre 2027;
- 2% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2028.

È infine previsto che l'ulteriore parziale differimento della deducibilità non rilevi nella determinazione degli acconti dovuti per i periodi d'imposta interessati dal ricalcolo.

3. Rivalutazione quote e terreni

(Art. 1, commi 52-53)

E' riproposta a favore delle persone fisiche, società semplici ed enti non commerciali la facoltà di procedere alla rivalutazione dei terreni agricoli ed edificabili nonché delle partecipazioni, qualificate e non qualificate, sia in società non negoziate sia in quelle negoziate nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione, possedute alla data del 1° gennaio 2024, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva pari al 16% da versare in unico importo entro il 30 giugno 2024 (o, al massimo, in tre rate annuali, la prima delle quali entro la medesima data e le successive con maggiorazione del 3% annuo a titolo di interessi). Entro lo stesso termine deve essere redatta e asseverata la perizia di stima.

Relativamente alle partecipazioni negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione l'imposta sostitutiva va applicata sul valore normale delle azioni determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2023 che, conseguentemente, diventa il costo fiscalmente rilevante ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 67, comma 1, lett. c) e c-bis del D.P.R. n. 917/86 ("TUIR").

4. Modifica al regime fiscale delle plusvalenze da partecipazioni qualificate realizzate da società ed enti non residenti

(Art. 1 co. 59)

Con l'inserimento del nuovo comma 2-bis all'interno dell'art. 68 del TUIR, il regime di *participation exemption* di cui all'art. 87 del TUIR è nella sostanza esteso alle società ed enti commerciali residenti in uno Stato appartenente all'Unione eu-

ropea (o allo Spazio economico europeo che consente un adeguato scambio di informazioni), ivi soggetti a un'imposta sul reddito delle società, e privi di stabile organizzazione in Italia, con riferimento alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate in società residenti.

Per l'effetto, al ricorrere delle condizioni di cui alle lettere a), b), c) e d) del comma 1 dell'art. 87 del TUIR, e salva l'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni se più favorevoli, tali plusvalenze sono imponibili per il 5% del loro ammontare e sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze; se le minusvalenze sono 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 la stessa sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.

5. Adeguamento delle rimanenze iniziali dei beni di cui all'articolo 92 del TUIR

(Art. 1, commi 78 - 85)

Con riferimento al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023, la Legge introduce la possibilità per gli esercenti attività d'impresa - che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio - di adeguare le esistenze iniziali dei beni di cui all'art. 92 del TUIR al fine di "sanare" le difformità tra le consistenze fisiche e i valori effettivi del magazzino rispetto a quelli dichiarati.

In particolare, l'adeguamento può realizzarsi: (i) mediante eliminazione dalle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi; nonché (ii) mediante iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse.

Nel primo caso, l'adeguamento per eliminazione comporta il pagamento:

- a) della maggiore IVA dovuta sulle rimanenze eliminate, determinata applicando l'aliquota media IVA propria dell'impresa (riferita

all'anno 2023) all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione (da determinarsi con apposito decreto dirigenziale). L'aliquota media, tenendo conto dell'esistenza di operazioni non soggette ad 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;

- b) di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, IRES ed IRAP, in misura pari al 18%, da applicarsi sulla differenza tra l'ammontare calcolato con le modalità indicate alla lettera a) e il valore eliminato.

Nel secondo caso, l'adeguamento, mediante iscrizione di esistenze iniziali omesse, comporta unicamente il pagamento dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF, IRES e IRAP pari al 18% da applicare al maggior valore iscritto.

L'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 (periodo d'imposta 2023 per i soggetti c.d. "solari").

Le imposte sostitutive, indeducibili ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, sono versate in due rate di pari importo, con le seguenti scadenze:

- 1° rata entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023;
- 2° rata entro il termine di versamento della 2° o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativo al periodo d'imposta successivo.

Per esplicita previsione normativa, l'adeguamento delle esistenze iniziali non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere.

I "nuovi" valori sono riconosciuti ai fini civilistici e ai fini fiscali a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 settembre

2023 e nel limite del valore iscritto o eliminato, e non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi d'imposta precedenti (rimangono tuttavia salvi eventuali Pvc o avvisi di accertamento notificati fino all'entrata in vigore della Legge).

Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione delle imposte dovute, nonché del contenzioso, si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

6. Ritenuta bonifici. Ritenuta sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari

(Art. 1 co. 88-90)

Attraverso una modifica all'art. 25 del DL 31 maggio 2010, n. 78, a decorrere dal 1° marzo 2024 viene elevata dall'8% all'11% l'aliquota della ritenuta d'acconto che gli intermediari finanziari operano 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 (ad es., spese di intervento di recupero del patrimonio edilizio e spese per interventi di risparmio energetico).

Inoltre, a decorrere dal 1° aprile 2024, la ritenuta d'acconto dovuta ai sensi dell'art. 25-bis comma 1 del DPR 600/1973 sulle provvigioni inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari è estesa agli agenti di assicurazione per le prestazioni rese dagli stessi direttamente alle imprese di assicurazione, nonché 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 (ad oggi entrambi i soggetti erano esclusi dal prelievo).

7. Modifiche all' IVIE e all'IVAFAE

(Articolo 1, comma 91)

A decorrere dal 1° gennaio 2024, l'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE)² è elevata dallo 0,76% all'1,06%.

Inoltre, a decorrere dal 2024, l'imposta sul valore dei prodotti finanziari (IVAFAE)³ detenuti in stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato individuati dal Decreto Ministeriale 4 maggio 1999 è innalzata dal 2 al 4 per mille annuo.

8. Modifiche al TUIR in materia di determinazione dei redditi di cui agli articoli 9, 67 e 68

(Articolo 1, comma 92)

Attraverso una modifica all'art. 9, comma 5 del TUIR, viene specificato che la disposizione secondo cui ai fini delle imposte sui redditi le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e per i conferimenti in società si applica solo laddove non è previsto diversamente.

Con una modifica poi all'articolo 67, comma 1, lettera h) del TUIR, vengono equiparati ai redditi derivanti dalla concessione del diritto di usufrutto su immobili i redditi derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento (uso, abitazione, enfiteusi, superficie e servitù prediali), precedentemente ricondotti nell'ambito dell'art. 67, comma 1, lett b) del TUIR. La modifica normativa comporta, inter alia, un ampliamento delle ipotesi in cui tali redditi sono fiscalmente rilevanti oltre che una diversa modalità di determinazione delle plusvalenze.

Infine, con una modifica all'art 68 comma 7, lett. d) del TUIR, viene ora previsto che per le cessioni di metalli preziosi, in mancanza della documentazione del costo di acquisto, le plusvalenze sono determinate in misura pari al corrispettivo della cessione (e non più in misura pari al 25% della stessa).

² Di cui all'art 19, comma 15 del DL 6 dicembre 2011, n. 201.

³ Mediante introduzione del comma 20-bis nel corpo dell'art 19 del DL 6 dicembre 2011, n. 201.

9. Immatricolazione autoveicoli provenienti dallo Stato della Città del Vaticano e da San Marino

(Art. 1, comma 93)

Gli obblighi previsti dall'attuale normativa per contrastare le frodi IVA nel settore degli acquisti di automezzi intra-UE sono estesi anche alle operazioni di immatricolazione e voltura di autoveicoli, motoveicoli e loro rimorchi, anche nuovi, provenienti dallo Stato della Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino.

Nello specifico, a corredo della richiesta di immatricolazione, dovrà essere presentata copia del modello F24 ELIDE ("Versamenti con elementi identificativi") recante, per ciascun mezzo di trasporto, il numero di telaio e l'ammontare dell'IVA assolta in occasione della prima cessione interna. L'Agenzia delle Entrate dovrà quindi verificare la sussistenza delle condizioni di eventuale esclusione dal versamento IVA.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate saranno stabilite le modalità e i termini di attuazione di tali nuove disposizioni.



Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.

Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:



Luca Vincenzi

luca.vincenzi@cms-aacs.com

Luca Scibelli

luca.scibelli@cms-aacs.com

Lorenzo Serena

lorenzo.serena@cms-aacs.com

Simona Cargnino

simona.cargnino@cms-aacs.com

Arianna Pompilio

arianna.pompilio@cms-aacs.com



Roma

Via Agostino Depretis, 86
00184
T - +39 06 478151

Milano

Galleria Passarella, 1
20122
T - +39 02 89283800

CMS Law-Now™

Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles on a variety of topics delivered by email.

[cms-lawnow.com](https://www.cms-lawnow.com)

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

Uffici CMS:

Aberdeen, Abu Dhabi, Amsterdam, Antwerp, Barcelona, Beijing, Belgrade, Bergen, Berlin, Bogotá, Bratislava, Brisbane, Bristol, Brussels, Bucharest, Budapest, Casablanca, Cologne, Cúcuta, Dubai, Duesseldorf, Edinburgh, Frankfurt, Funchal, Geneva, Glasgow, Hamburg, Hong Kong, Istanbul, Johannesburg, Kyiv, Leipzig, Lima, Lisbon, Liverpool, Ljubljana, London, Luanda, Luxembourg, Lyon, Madrid, Manchester, Maputo, Mexico City, Milan, Mombasa, Monaco, Munich, Muscat, Nairobi, Oslo, Paris, Podgorica, Poznan, Prague, Reading, Rio de Janeiro, Riyadh, Rome, Santiago de Chile, São Paulo, Sarajevo, Shanghai, Sheffield, Singapore, Skopje, Sofia, Stavanger, Strasbourg, Stuttgart, Tel Aviv, Tirana, Vienna, Warsaw, Zagreb and Zurich.

[cms.law](https://www.cms.law)