



Manovra di Bilancio 2024

Le principali misure fiscali di interesse per le imprese

Nota di Aggiornamento

22 dicembre 2023

In data 22 dicembre, il Senato della Repubblica ha approvato, in prima lettura e con modifiche, il maxiemendamento al disegno di legge di Bilancio per il 2024¹ (di seguito, **DDL**); il testo del maxiemendamento² (di seguito, **A.S. 926**) passa, ora, all'esame della Camera, dove non sono attesi ulteriori correttivi.

Durante l'esame parlamentare, e come annunciato dal Governo fin dall'avvio dell'*iter* legislativo, sono state apportate poche modifiche, di limitato impatto per le imprese.

Il testo del DDL è stato oggetto di audizione³ lo scorso 13 novembre; in tale sede, Confindustria ha evidenziato, da un lato, che si tratta di una Manovra ragionevole nella misura in cui concentra le poche risorse disponibili sulla riduzione, seppur per il solo 2024, del cuneo contributivo; dall'altro, ha rimarcato le carenze del provvedimento, in particolare sul versante degli investimenti e, più in generale, di una strategia per la crescita e la competitività.

Nelle more dell'*iter* di approvazione del DDL, è stato, inoltre, convertito in legge il decreto-legge 18 ottobre 2023 n. 145⁴, recante misure urgenti in materia economica e fiscale, in favore degli enti territoriali, a tutela del lavoro e per esigenze indifferibili (di seguito, **DL Anticipi**).

La presente nota analizza le principali **misure fiscali** di interesse per le imprese e per i lavoratori dipendenti, contenute nei due provvedimenti⁵.

La disamina segue una articolazione secondo i seguenti capitoli di intervento:

1. Sostegno al reddito delle persone fisiche
2. Fiscalità di impresa
3. Interventi settoriali
4. Tassazione immobili
5. Profili internazionali
6. Investimenti e altre misure

¹ Disegno di Legge di Bilancio presentato dal Ministro dell'economia e delle finanze, comunicato alla Presidenza il 30 ottobre 2023 - Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026; <https://www.senato.it/service/PDF/PDFServer/BGT/01391992.pdf>.

² <https://www.senato.it/leg/19/BGT/Schede/Ddliter/57654.htm>.

³ <http://www.confindustria.it/home/policy/audizioni-parlamentari/dettaglio/DdL-bilancio-2024>.

⁴ Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale del 16 dicembre 2023.

⁵ Per la descrizione delle norme si utilizza, nel testo, la numerazione dei commi come definita nel maxiemendamento votato in data 22 dicembre 2023 (A.S. 926) e si riporta, per pronto riscontro, la numerazione precedentemente adottata nel DDL presentato dal Ministro dell'economia e delle finanze e comunicato alla Presidenza il 30 ottobre 2023; per l'analisi degli effetti finanziari si fa riferimento al DDL e alla relazione tecnica al maxi-emendamento.

Sommario

1. Sostegno al reddito delle persone fisiche	3
2. Fiscalità d'impresa	13
3. Interventi settoriali	19
4. Tassazione immobili	26
5. Profili internazionali	31
6. Investimenti e altre misure	34

1. Sostegno al reddito delle persone fisiche

Taglio del cuneo contributivo

Art. 2, DDL

Art. 1, comma 5, A.S. 926

Nell'ambito delle misure di sostegno al reddito dei lavoratori dipendenti e delle persone fisiche, l'intervento di maggiore rilevanza qualitativa e quantitativa è costituito dal rinnovo del **taglio del cuneo contributivo** per tutto il 2024 (riduzione di 7 punti percentuali per retribuzioni paramtrate su base mensile per tredici mensilità sino a 1.923 euro e di sei punti percentuali per retribuzioni paramtrate su base mensile per tredici mensilità sino a 2.692 euro).

Il taglio contributivo (che è il medesimo vigente per il secondo semestre 2023) consente un beneficio mensile in busta paga crescente tra 42 e 90 euro per coloro che percepiscono fino a 25 mila euro (taglio di 7 per cento), e tra 86 e 91 euro nella fascia tra 25 e 35 mila euro (taglio di 6 per cento).

Si tratta di un intervento da leggere in combinato disposto con quanto previsto dallo **schema di DLGS di riforma Irpef-Ires** ([Atto del Governo](#) n. 88)⁶, attuativo della riforma fiscale (Legge di delega al Governo per la riforma fiscale del 9 agosto 2023, n.111, di seguito **delega fiscale**), in cui si prevede, sempre per il solo 2024, una revisione delle aliquote e dei relativi scaglioni imponibili dell'IRPEF⁷.

⁶ Le Commissioni Bilancio e Tesoro della Camera e Finanze del Senato hanno rilasciato pareri favorevoli con osservazioni all'atto n. 88, lo scorso 28 novembre 2023.

⁷ Nella riforma IRPEF, si procede ad un accorpamento degli attuali primi due scaglioni ai fini dell'applicazione dell'imposta lorda; ne consegue che, per il 2024, i redditi fino a 28.000 euro saranno assoggettati ad imposta con aliquota al 23 per cento; restano invariate le aliquote applicabili sugli scaglioni di reddito superiori da 28.000 a 50.000 euro (35 per cento) e oltre 50.000 euro (43 per cento). Dalle prime simulazioni, il beneficio dell'intervento IRPEF sarebbe crescente (da 16 a 240 euro l'anno) nella fascia di coloro che dichiarano tra 16 e 28mila euro lordi e di 260 euro (circa 20 euro mensili) oltre i 28mila euro, mentre verrebbe annullato sopra i 50 mila euro per effetto del taglio delle detrazioni fiscali (altra misura contenuta dello schema di decreto IRPEF-IRES).

IRPEF			
OGGI		POST RIFORMA	
Scaglione reddito	Tassazione	Scaglione reddito	Tassazione
Fino a 15.000 euro	23%	Fino a 28.000 euro	23%
Da 15.000 a 28.000 euro	25%		
Da 28.000 a 50.000 euro	35%	Da 28.000 a 50.000 euro	35%
Oltre 50.000 euro	43%	Oltre 50.000 euro	43%

L'intervento IRPEF è finalizzato a evitare che i benefici dello sgravio contributivo riconosciuto nel 2024 siano erosi dall'incremento del prelievo fiscale dovuto dalla conseguente maggiore base imponibile IRPEF.

***Effetti finanziari:** dalla RT emerge che il taglio del cuneo contributivo genera per il periodo di imposta 2024 un effetto negativo sui conti pubblici (dovuti alla copertura da parte dello Stato delle minori entrate contributive) per circa 9.918 milioni di euro.*

Tale risultato è dato dalla differenza tra le minori entrate contributive (pari a 13.535 milioni di euro) e le maggiori entrate fiscali derivanti dall'incremento della base imponibile per effetto dei minori oneri deducibili (circa 3.617 milioni di euro). Merita ricordare che, per effetto della riforma fiscale prevista nello schema di D.Lgs. Irpef-Ires, tale potenziale incremento di prelievo fiscale è stato sterilizzato integralmente attraverso la revisione degli scaglioni e delle aliquote fiscali.

Welfare aziendale

Art. 6, DDL

**Art. 1, commi 16 e 17,
A.S. 926**

Analogo intervento di favore per i lavoratori dipendenti, avente natura fiscale, è costituito dalla proroga per il solo 2024 (con alcune sostanziali differenze), delle misure agevolative per i benefit (beni e servizi) erogabili dalle imprese ai loro dipendenti senza applicazione di alcun prelievo ai fini fiscali e contributivi⁸, generalmente indicate come misure di sostegno al **welfare aziendale**⁹.

Nel dettaglio, si dispone per il 2024 un incremento del valore di non imponibilità dei benefit di cui all'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, di seguito **TUIR**), ordinariamente fissato a 258 euro) così articolato:

⁸ Articolo 40 del decreto-legge 4 maggio 2023, n. 48 (c.d. DL Lavoro).

⁹ Merita ricordare che con la definizione di "welfare aziendale" si intende generalmente l'insieme di beni e servizi forniti dall'azienda ai propri dipendenti, al fine del miglioramento del clima aziendale e dell'ambiente lavorativo, del sostegno al reddito familiare, allo studio e alla genitorialità, alla tutela della salute. Ai fini fiscali, tali piani di welfare riguardano una serie di benefit messi a disposizione dall'impresa che non concorrono, parzialmente o totalmente, alla formazione del reddito di lavoro dipendente imponibile, sia ai fini fiscali che contributivi, ai sensi dell'art. 51, commi 2 e 3 del TUIR. Le modifiche apportate dal DDL intervengono esclusivamente sul comma 3 dell'art. 51 del TUIR.

- fino a 2.000 euro, per il personale con figli fiscalmente a carico, inclusi quelli di età inferiore a 21 anni per i quali il dipendente riceve dall'INPS l'Assegno Unico e Universale per la Famiglia (nel 2023 tale limite era fissato a 3.000 euro);
- fino a 1.000 euro per il personale senza figli o con figli conviventi, ma non fiscalmente a carico (nel 2023 tale limite era quello ordinario di 258 euro).

Si ricorda che sono considerati fiscalmente a carico¹⁰ i figli che hanno un reddito non superiore a 2.840,51 euro (per il computo di tale limite si considera il reddito al lordo degli oneri deducibili). Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni, tale limite di reddito è elevato a 4.000 euro.

Novità rilevanti si riscontrano anche nella platea delle **spese rimborsabili** dal datore di lavoro senza applicazione di prelievo fiscale; infatti, oltre al rimborso monetario delle bollette per utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, è ammesso anche il rimborso delle spese per l'affitto della prima casa e per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa. Viene corretta l'errata formulazione adottata lo scorso anno che ammetteva la non imponibilità dei rimborsi delle spese per le utenze solo ai dipendenti con figli, disponendo che, nel 2024, tale beneficio (sebbene graduato con importi differenti) si applicherà anche ai dipendenti senza figli fiscalmente a carico.

Come previsto per il 2023, si richiede che i datori di lavoro provvedano all'attuazione dell'agevolazione, previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti. Vista la uniformità di disciplina rispetto al 2023 si ritengono applicabili i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 23/E del 1° agosto 2023; ne consegue, pertanto, che il beneficio possa essere riconosciuto anche prima della suddetta informativa, a condizione che la stessa avvenga entro la chiusura del 2024.

Parimenti, resta confermato l'obbligo del dipendente di effettuare una dichiarazione al proprio datore di lavoro di avere diritto al beneficio, indicando il codice fiscale dell'unico figlio o dei figli fiscalmente a carico. Ne consegue che, nel caso in cui manchi la dichiarazione del lavoratore dipendente, l'agevolazione in commento non è applicabile.

¹⁰ Art. 12, comma 2 del TUIR.

Dovrebbe essere, altresì, confermato che tale dichiarazione, con indicazione dei figli fiscalmente a carico, possa essere effettuata secondo modalità concordate liberamente fra datore di lavoro e lavoratore.

La norma in commento conferma l'utilizzo del welfare aziendale quale "moltiplicatore" dell'intervento pubblico di sostegno alle famiglie dei soli lavoratori dipendenti (poiché le ridotte risorse pubbliche sono insufficienti ad un intervento più trasversale in favore di tutte le famiglie incrementando gli importi dell'assegno unico e universale, ovvero ad un potenziamento del trattamento integrativo monetario) posto che tali benefit sono finanziati da risorse private a fronte della rinuncia dello Stato al prelievo sui medesimi.

Riteniamo che, laddove si voglia seguire tale strategia di intervento sul welfare dei cittadini attraverso il pilastro privato, si dovrebbe pervenire a un rafforzamento dell'efficacia del welfare aziendale, anche attraverso misure fiscali di sostegno alle reti di impresa, alle casse assistenziali e agli enti bilaterali (in linea con quanto previsto dalla delega fiscale), al fine di superare le differenti capacità finanziarie delle singole imprese nella elaborazione dei piani di welfare.

Si ricorda che l'innalzamento del limite di non imponibilità dei beni e servizi erogati ai dipendenti (previsti dal comma 3 dell'art. 51 del TUIR) si applicano, come chiarito dall'Amministrazione finanziaria, anche alle ipotesi di determinazione forfettaria del reddito (di cui al comma 4 del TUIR, es. auto aziendali assegnate in uso promiscuo, prestiti al personale, fabbricati in concessione).

Ciò comporta che le imprese, a prescindere dalla volontà di utilizzare tali maggiori limiti per erogare benefit aggiuntivi (ovvero sostitutivi del premio di risultato aventi i requisiti per la detassazione) dovranno tenerne conto nel 2024 ai fini dell'elaborazione delle buste paghe relative a singoli dipendenti assegnatari di tali benefit.

Sul piano tecnico, invece, segnaliamo alcuni dubbi sulla estensione della nozione di benefit non imponibili anche ai rimborsi monetari di spese connesse all'utilizzo dell'abitazione principale (spese di locazione o interessi passivi) che non sembrano strettamente attinenti alle finalità di utilità sociale (es. assistenza sanitaria o previdenziale) quanto, piuttosto, a interventi di mero sostegno al reddito.

Segnaliamo, per completezza, che l'intervento in commento è stato ulteriormente rafforzato dalle modifiche apportate dall'art. 3 del DL Anticipi alle regole di tassazione dipendente, in caso di prestiti

agevolati concessi dal datore di lavoro, che riducono sensibilmente l'ammontare dei fringe benefit imponibili su cui si applicheranno le nuove soglie di non imponibilità definite dalla Legge di Bilancio 2024.

Effetti finanziari: la RT stima che dalla modifica in commento si determinino, nel 2024, minori entrate fiscali per circa 261 milioni di euro, nonché minori versamenti contributivi per circa 348 milioni di euro (ricordiamo che tali minori entrate contributive non sono coperte dallo Stato).

Fringe benefit

Art. 3, DL Anticipi

Il DL Anticipi interviene sulle regole di determinazione del fringe benefit imponibile in capo al dipendente, dato dalla differenza tra le condizioni di finanziamento concesse dall'azienda e quelle ordinariamente offerte dal mercato (individuate dal tasso ufficiale di riferimento individuato dalla Banca Centrale Europea).

Per effetto dell'andamento ondivago dei tassi fissati dalla Banca Centrale Europea (legati ai tassi di inflazione), tale regola è stata oggetto di diverse modifiche nel corso degli anni per conservare la natura agevolativa propria della norma in commento e garantire che la tassazione colpisse le effettive forme di remunerazione in natura che il datore di lavoro intendeva riconoscere al proprio dipendente¹¹. Nel merito, si dispone che, ai fini della concorrenza al reddito di lavoro dipendente imponibile, in caso di concessione di prestiti (a tasso variabile), si assume il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di riferimento (tasso di sconto BCE) vigente alla data di scadenza di ciascuna rata o, per i prestiti a

¹¹ Nella sua originaria formulazione, in vigore dal 1° gennaio 1997, l'allora articolo 48, comma 3-bis, lettera b) del TUIR (ora articolo 51, comma 4, lettera b) del TUIR) prevedeva che «in caso di prestiti concessi al dipendente direttamente, o per quelli che i dipendenti hanno diritto di ottenere da terzi», si dovesse assumere «il 50 per cento della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto vigente al momento della concessione del prestito e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sui prestiti». Nel contesto storico di quegli anni, la differenza tra il tasso ufficiale di sconto vigente al momento della concessione del prestito e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sui prestiti era tendenzialmente negativa. Ciò faceva sì che la tassazione dell'utilità trovasse applicazione solo in relazione ai finanziamenti che risultavano effettivamente agevolati (i.e., fuori mercato) e, per l'effetto, qualificabili come remunerazione in natura da parte del datore di lavoro da assoggettare a tassazione. Tuttavia, con la decrescita dei tassi della BCE, il legislatore ha variato, con effetto dal 1° gennaio 2000, il parametro da prendere a riferimento ai fini impositivi, richiedendo la rilevazione del Tus ("tasso ufficiale di sconto") vigente alla fine di ciascun anno.

tasso fisso, alla data di concessione del prestito, e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi.

Nell'ambito applicativo della misura rilevano anche le forme di finanziamento concesse da terzi con i quali il datore stesso ha stipulato accordi o convenzioni e in base ai quali può intervenire facendosi carico di tutti o di parte degli interessi relativi al prestito erogato al dipendente.

La norma - che era stata elaborata dalla commissione di esperti nello schema di riforma di decreto delegato di riforma della tassazione dei redditi di lavoro dipendente (ad oggi non emanato dal Governo) - ha l'obiettivo di sterilizzare eventuali impatti negativi e imprevedibili legati ad ulteriori innalzamenti del tasso della BCE che intervengano dopo la stipula o la rinegoziazione del prestito.

Sebbene la misura sia positiva per i dipendenti, si segnala che le imprese che concedono tali prestiti agevolati dovranno rielaborare le buste paga in relazione al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Effetti finanziari: la norma in commento non è corredata da apposita relazione tecnica, precludendo la possibilità di calcolare gli effetti finanziari prodotti già nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2023.

Acconti partite IVA

Art. 4, DL Anticipi

Limitatamente al periodo d'imposta 2023, le persone fisiche titolari di partita IVA che per il periodo d'imposta 2022 dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore a 170.000 euro, potranno effettuare il versamento della seconda rata di acconto dovuto in base alla dichiarazione dei redditi, con esclusione dei contributi previdenziali, entro il 16 gennaio 2024 (in luogo del 30 novembre 2023), oppure in cinque rate mensili di pari importo, a decorrere dal mese di gennaio 2024, aventi scadenza il giorno 16 di ciascun mese. Sulle rate successive alla prima sono dovuti interessi nella misura del 4 per cento annuo¹².

¹² La norma richiama l'articolo 20, comma 2, D.Lgs. n. 241/1997 che a sua volta rinvia all'articolo 9, DPR n. 602/1973 (norma invero abrogata): il riferimento dovrebbe pertanto essere alla misura degli interessi da rateazione di cui all'articolo 5 del decreto MEF del 21 maggio 2009, fissata al 4 per cento annuo.

Effetti finanziari: lo slittamento per le persone fisiche titolari di partita IVA dei versamenti della seconda rata di acconto dal periodo di imposta 2023 non produce effetti a livello di indebitamento netto in quanto tali somme saranno riversate nel corso del 2024; in ogni caso genera minori entrate fiscali nel 2023 (recuperate nel 2024) per circa 2,5 miliardi di euro.

Premi di risultato

Art. 7, DDL

**Art. 1, comma 18, A.S.
926**

Viene confermata, anche per il periodo di imposta 2024, l'applicazione dell'**imposta sostitutiva sui premi di risultato** previsti dalla contrattazione aziendale o territoriale con aliquota ridotta al 5 per cento (in luogo del 10 per cento ordinariamente previsto).

Restano immutate le condizioni di accesso alla predetta agevolazione che spetta:

- ai lavoratori dipendenti del settore privato (a tempo indeterminato o determinato), con redditi di lavoro dipendente non superiore nell'anno precedente a 80.000 euro (al lordo delle somme detassate, escluse le somme convertite in prestazioni di welfare non imponibili) entro un limite di importo annuo di 3.000 euro;
- al verificarsi di un risultato incrementale in almeno uno degli obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, individuati e concordati nel contratto collettivo, riscontrabile in modo obiettivo attraverso appositi indicatori numerici, rispetto ad un periodo congruo stabilito dalle parti.

Pur apprezzando la scelta di confermare la riduzione dell'aliquota del prelievo sostitutivo sui premi di risultato erogati ai dipendenti a fronte di incrementi della produttività aziendale, segnaliamo come vi siano ulteriori margini di miglioramento della disciplina, per esempio, secondo quanto emerso anche nel dibattito per la riforma IRPEF, interventi di semplificazione dei requisiti di accesso alla tassazione sostitutiva (es. rilevanza alla produttività realizzata a livello di gruppo privo di contrattazione collettiva centralizzata).

Effetti finanziari: la misura comporta maggiori oneri finanziari per il solo periodo di imposta 2024 stimati in circa 222,7 milioni di euro.

**Trattamento
integrativo**

**Art. 9, DDL
Art. 1, commi 21-25,
A.S. 926**

Si riconosce anche per il periodo dal 1° gennaio al 30 giugno 2024¹³ un trattamento integrativo speciale, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15 per cento delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al **lavoro notturno** e alle prestazioni di **lavoro straordinario effettuato nei giorni festivi** dai lavoratori degli esercizi di **somministrazione di alimenti e bevande** e ai dipendenti di **strutture turistiche**.

Considerata la analoga formulazione, adottata dalla norma in commento, rispetto alla precedente, si ritengono validi i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate nella circolare del 29 agosto 2023, n. 26/E in merito alle norme contenute nel citato Decreto Lavoro. Pertanto, ai fini della definizione di “lavoro notturno” e di “lavoro straordinario”, occorrerà far riferimento alla disciplina giuslavoristica che ha definito taluni aspetti dell’organizzazione dell’orario di lavoro¹⁴. Inoltre, viene ampliato il periodo temporale di agevolazione da quattro mesi (1° giugno - 30 settembre 2023) a sei mesi (1° gennaio – 30 giugno 2024). Merita sottolineare che, benché la norma continui ad essere rubricata come «*Detassazione del lavoro notturno e festivo per i dipendenti di strutture turistico-alberghiere*», in realtà non si tratta di retribuzioni premiali erogate dal datore di lavoro, ma di un aiuto statale (c.d. “trattamento integrativo speciale”) che le aziende anticipano finanziariamente ai loro dipendenti recuperandolo in compensazione orizzontale con i tributi dovuti, utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dall’Agenzia delle Entrate¹⁵. In buona sostanza, si tratta di una misura analoga al trattamento integrativo riconosciuto ai lavoratori dipendenti di tutti i settori economici aventi

¹³ Un analogo intervento fu operato nel 2023 con l’articolo 39-bis del decreto legge 4 maggio 2023, n. 48 (c.d. Decreto Lavoro).

¹⁴ , D.Lgs. n. 66 del 2003, in attuazione delle direttive 93/104/CE e 2000/34/CE.

¹⁵ Articolo 17 DPR n. 241/1997.

un reddito complessivo nell'anno di percezione inferiore a 28.000 euro¹⁶ (c.d. bonus 80 euro).

Sulle modalità di recupero da parte del datore di lavoro delle somme anticipate ai dipendenti, sebbene anche nella disciplina in commento sia assente una espressa previsione normativa, si ritengono ancora validi i chiarimenti interpretativi forniti dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 26/E del 2023. Restano, però, ancora dei dubbi sull'ambito oggettivo di applicazione della misura (es. nozione di lavoro notturno da adottare) su cui si attendono ulteriori chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Effetti finanziari: la misura comporta maggiori oneri finanziari per lo Stato per il trattamento integrativo riconosciuto ai dipendenti del settore turistico per circa 81 milioni di euro.

Modifiche all'ISEE

Art. 38, DDL

Art. 1, commi 183-185,

A.S. 926

Ulteriore intervento ha riguardato l'indicatore della situazione economico equivalente (**ISEE**), ossia lo strumento di valutazione, attraverso criteri unificati, della situazione economica del nucleo familiare di coloro che richiedono prestazioni sociali agevolate.

Si dispone l'esclusione dei titoli di stato e dei prodotti finanziari di raccolta del risparmio con obbligo di rimborso assistito dalla garanzia dello Stato, dalla base di calcolo dell'ISEE, fino ad un valore massimo complessivo di 50.000 euro; su tale intervento esprimiamo alcune perplessità. Sebbene si comprenda la ratio della norma - che è quella di incentivare l'investimento del risparmio delle famiglie italiane in titoli del debito pubblico -, tuttavia, non può negarsi che ciò rischia di determinare una rappresentazione non più veritiera della ricchezza patrimoniale delle famiglie, con il rischio di creare una sperequazione nelle condizioni di accesso delle famiglie alle prestazioni assistenziali. Sicuramente la norma è migliorata, rispetto alle prime bozze, perché è stata aggiunta una franchigia di non rilevanza dei titoli (50.000 euro); si poteva, però, intervenire diversamente, per esempio modificando la rilevanza percentuale nell'ISEE dei titoli di Stato rispetto agli altri elementi patrimoniali invece di escluderla del tutto.

¹⁶ Articolo 1 del DL n. 3/2020.

Effetti finanziari: Dalla RT emerge che la disposizione produce l'effetto di far diminuire il valore dell'ISEE con la conseguenza che lo Stato dovrà erogare, a regime, maggiori spese per prestazioni assistenziali pari a circa 44 milioni di euro.

Fiscalità locale

**Art. 80, DDL
Art. 1, comma 482,
A.S. 926**

Sempre con riferimento alla tassazione delle persone fisiche, sebbene in questo caso si tratti di potenziali incrementi del prelievo e non di misure di sostegno, è importante segnalare le modifiche alla potestà tributaria di Comuni capoluogo di città metropolitana che, alla data del 31 dicembre 2023 terminano il periodo di risanamento quinquennale (**dissesto**).

Nel merito è riconosciuta a tali Comuni a facoltà di disporre:

- un incremento dell'**addizionale comunale all'IRPEF** (oggi fissata allo 0,8 per cento, salvo deroghe eccezionali come per Roma Capitale con aliquota massima fissata allo 0,9 per cento), non superiore a 0,4 punti percentuali (portando quindi l'aliquota massima dell'addizionale comunale all'IRPEF al 1,2 per cento); e
- un'addizionale comunale sui **diritti di imbarco** portuale e aeroportuale per passeggero non superiore a 3 euro per passeggero.

Le città metropolitane in dissesto, potenzialmente interessate da questi aumenti, sono sei: Catania, Messina, Napoli, Palermo, Reggio Calabria e Torino.

Effetti finanziari: alla relazione tecnica si stima che la norma non determini oneri a carico della finanza pubblica.

Effetti finanziari: alla relazione tecnica si stima che la norma non determini oneri a carico della finanza pubblica.

Effetti finanziari: dalla relazione tecnica si stima che la norma non determini oneri a carico della finanza pubblica.

Art. 23, DDL

Viene previsto un incremento, dall'8 per cento all'11 per cento, della ritenuta che deve essere applicata dalle Banche e Poste Italiane Spa

Art. 1, comma 88, A.S. 926

all'atto dell'accredito dei pagamenti relativi a bonifici disposti dai contribuenti per beneficiare di oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione di imposta.

Tale ritenuta è effettuata a titolo di acconto dell'imposta sul reddito sulle società o sulle persone fisiche, dovuta dai soggetti beneficiari di tali bonifici.

Si osserva che, sebbene la misura sia inquadrata nella relazione illustrativa al DDL tra gli interventi di contrasto all'evasione fiscale, di fatto si traduce in un incremento della anticipazione finanziaria rispetto alle imposte sui redditi dovute dai fornitori che eseguono i lavori che danno diritto ad agevolazioni, riscossi attraverso l'intermediazione bancaria o postale necessaria ai fini del riconoscimento dell'agevolazione fiscale in capo al contribuente.

***Effetti finanziari:** si stima un impatto positivo sui saldi di finanza pubblica pari a 518 milioni di euro nel 2024 e di circa 622 milioni di euro a regime per le annualità successive.*

2. Fiscalità d'impresa

Adeguamento delle rimanenze

Art. 20, DDL

Art. 1, commi 78-85, A.S. 926

Si consente agli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali di **adeguare le esistenze iniziali delle rimanenze** (art. 92, TUIR), relativamente al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023. La norma, nello specifico, accorda la possibilità di eliminare le esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi, nonché di iscrivere esistenze iniziali omesse in precedenza.

L'adeguamento mediante eliminazione comporta il pagamento delle seguenti imposte:

- IVA, con aliquota media riferibile al 2023 da applicare all'ammontare determinato moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione da stabilire con decreto ministeriale;
- imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, nella misura del 18 per cento, da applicare alla differenza tra l'ammontare calcolato come al punto precedente ed il valore eliminato. L'imposta sostitutiva non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e relative addizionali, nonché dell'imposta regionale sulle attività produttive.

L'adeguamento non ha effetto sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino alla data di entrata in vigore della legge di bilancio.

Le eventuali maggiori entrate affluiscono ad apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato, per essere destinate, anche mediante riassegnazione, sulla base del monitoraggio periodico dei relativi versamenti, al «Fondo per la riduzione della pressione fiscale»¹⁷.

Osserviamo come la norma, probabilmente mirata a correggere situazioni di sfrido fisiologico del magazzino, potrebbe coprire anche situazioni di potenziali "irregolarità fiscale e contabile".

Inoltre, sarebbe opportuno introdurre dei correttivi alla norma per includervi anche il riconoscimento fiscale, dietro pagamento di una imposta sostitutiva, dei plusvalori latenti nel magazzino per coloro che adottano criteri LIFO per la valutazione delle rimanenze.

Effetti finanziari: non si stimano effetti di gettito

Rideterminazione del valore di acquisto terreni e partecipazioni

**Art. 12, DDL
Art. 1, commi 52-53,
A.S. 926**

Riproponendo un intervento già presente in precedenti leggi di bilancio, si prevede la possibilità di **rideterminare il valore 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** posseduti alla data del 1° gennaio 2024.

¹⁷ Art. 1, comma 130, Legge 29 dicembre 2022, n. 197.

La rideterminazione avviene attraverso il pagamento di un'imposta sostitutiva del 16 per cento, rateizzabile in tre anni, a decorrere dal 30 giugno 2024, con applicazione degli interessi nella misura del 3 per cento annuo (per le rate successive alla prima).

Come in passato, è prevista la facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale di titoli, quote o diritti negoziati in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione, ai fini della determinazione delle relative plusvalenze e minusvalenze, a condizione che siano posseduti alla data del 1° gennaio 2024.

Effetti finanziari: la RT stima un effetto finanziario, in termini di maggior gettito derivante dal versamento dell'imposta sostitutiva e di minor gettito derivante dal mancato versamento delle imposte dirette, complessivamente pari a 534 milioni di euro per il 2024, 50 milioni di euro per il 2025, 50 milioni di euro per il 2026 e -121,8 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2027 al 2033.

Riversamento del credito d'imposta ricerca e sviluppo

Art. 5, DL Anticipi

Accogliendo un'istanza di Confindustria, si ampliano i termini di adesione alla procedura di riversamento spontaneo di crediti di imposta per attività di ricerca e sviluppo, indebitamente fruiti e utilizzati in compensazione prima del 22 ottobre 2021 e maturati nel periodo 2015-2019.

In prima battuta, nel DL Anticipi, il **termine di adesione alla procedura** (i.e. termine entro il quale presentare la relativa richiesta di adesione all'Agenzia delle Entrate) era stato differito dal 30 novembre 2023 al 30 giugno 2024; successivamente, con un emendamento approvato in prima lettura, tale termine è stato ulteriormente rinviato al **30 luglio 2024**.

La procedura di riversamento spontaneo¹⁸, senza sanzioni e interessi, dei crediti d'imposta R&S indebitamente fruiti è riservata ai contribuenti che abbiano:

¹⁸ Introdotta dall'articolo 5, commi 7-12, DL n. 146/2021; sono, poi, seguiti: il Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate del 1° giugno 2022 che ha dettato le disposizioni relative alla procedura e la Legge 29 dicembre 2022, n. 197, che ha disposto la prima proroga al 30 novembre 2023.

- realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca o sviluppo, ammissibili al beneficio;
- applicato erroneamente le disposizioni relative ad attività di ricerca commissionate a imprese italiane da soggetti non residenti¹⁹;
- commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- commesso errori nella determinazione della media storica di riferimento.

La procedura è preclusa ai contribuenti destinatari di un atto impositivo definitivo alla data del 22 ottobre 2021²⁰, nonché in tutti i casi in cui il credito di imposta utilizzato in compensazione derivi da condotte fraudolente, fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi, mancanza di documentazione idonea a provare l'effettivo sostenimento delle spese.

Nel caso in cui, dopo l'adesione, l'Agenzia accerti una o più delle condotte preclusive descritte, il contribuente decade dalla procedura e la stessa non produce effetti.

Diverso il caso in cui il contribuente sia destinatario, alla data del 22 ottobre 2021, di un atto di recupero o di un PVC non definitivo: in questi casi, l'accesso alla procedura è consentito ma con riversamento dell'intero importo del credito recuperato o constatato e senza possibilità di rateazione. Nel caso di contribuenti che abbiano già ricevuto atti impositivi (non definitivi alla data del 22 ottobre 2021) e che abbiano già provveduto al versamento in pendenza di giudizio di parte del credito recuperato, potrà essere scomputata dall'importo dovuto per il riversamento esclusivamente la quota di credito e non anche le correlate sanzioni e interessi.

Il pagamento delle somme dovute per il riversamento può avvenire in unica soluzione o con pagamento di tre rate annuali di pari importo. Il differimento del termine di adesione comporta, conseguentemente il **rinvio delle scadenze per i versamenti** in unica soluzione (termine

¹⁹ In contrasto con la norma di interpretazione autentica di cui all'art. 1, comma 72, Legge n. 145/2018.

²⁰ Data di entrata in vigore del suddetto DL n. 146/2021.

spostato dal 16 dicembre 2023 al 16 dicembre 2024) o rateali (termini spostati rispettivamente dal 16 dicembre 2024 e 2025, al 16 dicembre 2025 e 2026).

Secondo quanto opportunamente precisato nella relazione illustrativa alla norma, restano salvi i versamenti già effettuati dai contribuenti prima della modifica dei termini operati dalla presente disposizione; in tali casi, per il versamento delle due rate successive alla prima si terranno in considerazione – coerentemente con la modifica normativa – le scadenze del 16 dicembre 2025 e 16 dicembre 2026. Si ricorda che il perfezionamento della procedura di riversamento si realizza solo a seguito del pagamento integrale degli importi dovuti. Sul piano penale, il perfezionamento della procedura determina l'esclusione della punibilità per il reato di indebita compensazione²¹; laddove la procedura non si completi per il mancato rispetto della rateazione, fermo restando l'assenza dei benefici premiali a livello penale, l'Agenzia iscrive a ruolo gli importi residui dovuti per il riversamento, maggiorati della sanzione al 30 per cento e degli interessi per ritardata iscrizione a ruolo²².

A seguito dell'approvazione della norma in commento, si dispone, altresì, la proroga di un anno dei termini di decadenza per l'emissione degli atti impositivi da parte dell'Agenzia delle Entrate per i crediti interessati dalla regolarizzazione in esame e utilizzati negli anni 2016 e 2017.

Si tratta di una modifica positiva, nell'auspicio che nel più ampio lasso temporale disponibile si possa pervenire alla piena attuazione della procedura di certificazione delle attività²³, ancora non pienamente operativa, e a un più chiaro quadro interpretativo di riferimento.

²¹ V. art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000.

²² V. art. 20, DPR n. 602/1973.

²³ Prevista dall'articolo 23 del DL 21 giugno 2022, n. 73.

Effetti finanziari: Alle minori entrate derivanti dal presente articolo, pari a 33 milioni di euro per l'anno 2023, 10,7 milioni di euro per ciascuno degli anni 2024 e 2025, si provvede ai sensi dell'articolo 23 del DL Anticipi.

Il rinvio dei termini produce effetti di cassa in quanto modifica la distribuzione delle maggiori entrate da riversamento dei crediti rispetto alla norma originaria e successive proroghe.

In particolare, considerando che alla data di entrata in vigore della disposizione risultano già riversati nel 2023 crediti per un importo pari a 32 milioni di euro dai contribuenti (cod. tributo 8170) e che questi importi nella RT originaria, successivamente modificata dall'articolo 38 del DL 144/2022, erano stati distribuiti nei tre anni di pagamento rateale (si era ipotizzato, prudenzialmente, che le adesioni sarebbero state tutte rateali), sotto l'ipotesi che tutti i contribuenti che non hanno ancora aderito optino per il pagamento rateale, le maggiori entrate residue pari a 163 milioni (corrispondenti a 195 milioni di euro stimati meno i 32 milioni già riversati) vanno ripartite in tre rate pari a 54,3 milioni di euro, da versare negli anni 2024 e 2025 e 54,4 milioni di euro nel 2026. Si evidenzia che, ai fini della presente stima, al fine di evitare duplicazioni, non sono state conteggiate le minori entrate derivanti dal mancato esercizio dell'attività di controllo, in quanto si tratta di dati già considerati nella relazione tecnica riferita ai citati commi da 7 a 12 dell'articolo 5 del decreto legge n. 146 del 2021.

In termini di cassa, pertanto, gli effetti stimabili (in milioni di euro) sono i seguenti:

	2023	2024	2025	2026
Incassi conseguiti dai contribuenti che hanno già effettuato il versamento	32,0	0	0	0
Incassi a seguito del rinvio dei termini del riversamento rateale	0	54,3	54,3	54,4
Variazione di gettito rispetto alle previsioni della norma originaria modificata dal DL144/2022 (65 milioni in ciascuno degli anni 2023, 2024 e 2025)	-33,0	-10,7	-10,7	54,4

3. Interventi settoriali

Varie le misure di impatto su alcuni comparti produttivi, in taluni casi, con previsioni che intervengono su preesistenti discipline, ritoccandone aspetti applicativi.

Plastic tax e sugar tax

Art. 11, comma 1, DDL

Art. 1, comma 44, A.S. 926

Tra gli interventi più attesi e di maggiore impatto per taluni settori, si segnala lo spostamento in avanti del termine di entrata in vigore di **plastic tax e sugar tax** apparse nella legislazione nazionale, ormai da alcuni anni (Legge di Bilancio 2020²⁴), ma non ancora operative perché più volte rimandate.

A differenza di quanto avvenuto con la scorsa Legge di Bilancio (che aveva differito l'entrata in vigore dal 1° gennaio 2023 al 1° gennaio 2024), il provvedimento in commento sposta l'entrata in vigore delle due imposte di **un solo semestre**, quindi dal 1° gennaio 2024 al 1° luglio 2024.

Come noto, Confindustria ha seguito l'iter di definizione delle due discipline sin da prima della loro introduzione, evidenziando in più occasioni il carattere spiccatamente settoriale e l'inadeguatezza a conseguire gli obiettivi di gettito e le finalità ambientali che ne avevano motivato la loro introduzione. Tali criticità sono emerse con evidenza anche durante i lavori di definizione delle linee attuative, spesso arenatisi nel delineare i confini soggettivi e oggettivi e che, infatti, hanno portato, oggi, all'emanazione di un solo provvedimento attuativo, quello della sugar tax, mentre quello della plastic tax non è stato mai ultimato.

Per quanto esposto, osserviamo che, nel tempo, il dibattito politico si è pressoché allineato su una posizione contraria alla struttura delle due imposte, così come da parte delle istituzioni è parso esserci stata una progressiva presa di coscienza dell'inopportunità di consentirne l'entrata in vigore. Probabilmente, l'assenza di risorse non ha consentito di definirne, sin da subito, l'eliminazione ma ha condotto a ripetute decisioni di differimento; scelta ripetuta anche dal DDL in commento.

Tuttavia, non possiamo celare la nostra preoccupazione in merito alla decisione di differire l'entrata in vigore di un solo semestre considerato che, l'ipotesi dell'entrata in vigore in corso d'anno sarebbe per le imprese ulteriormente gravosa, nonché, per quanto già indicato, inaspettata. Si ritiene che, anche in questo caso, la decisione del Legislatore sia stata guidata da ragioni di gettito; le stesse ragioni che non hanno lasciato

²⁴ Commi 634-658 e 661-676, Legge 27 dicembre 2019, n. 160

marginari alla valutazione di interventi di ampliamento del termine di differimento proposte da Confindustria durante la fase emendativa. Ad ogni modo, auspichiamo che le riflessioni sul tema, condivise in passato con le istituzioni, siano confermate e che, durante i prossimi interventi, si arrivi finalmente all'attesa e definitiva eliminazione delle due imposte.

Effetti finanziari: Plastic tax – la RT allegata al DDL stima un effetto finanziario pari a -146,1 milioni di euro per l'anno 2024, +55,5 milioni per il 2025 e -24,2 milioni per il 2026.

Sugar tax – la RT allegata al DDL stima un effetto finanziario pari a -183 milioni di euro per l'anno 2024, +59,5 milioni per il 2025, -39,7 milioni per il 2026, -7,8 milioni per il 2027 e -8,2 milioni a decorrere dal 2028.

Aliquote IVA e Accise

Art. 11, comma 2, DDL

Art. 1, comma 45, A.S. 926

Ulteriori interventi ad impatto circoscritto per alcuni settori hanno riguardato l'imposta sul valore aggiunto dove, sia il DDL, sia il collegato DL Anticipi, hanno modificato le **aliquote IVA** di taluni prodotti, confermando o sovvertendo modifiche introdotte negli ultimi anni.

Nello specifico, si opera una retromarcia sulla decisione di portare al 5 per cento l'aliquota IVA di tutti i **prodotti per l'igiene femminile** (compostabili, non compostabili, coppette mestruali, etc.) che, pertanto, dal 2024, dovranno essere assoggettati ad aliquota ridotta del 10 per cento. Al riguardo si rammenta che la Legge 29 dicembre 2022, n. 197 (di seguito LdB 2023)²⁵ aveva eliminato le differenze tra i prodotti per l'igiene femminile, assoggettandoli, appunto, ad aliquota super ridotta del 5 per cento, indipendentemente dalle loro caratteristiche (mentre in precedenza tale aliquota si applicava esclusivamente ai prodotti compostabili o lavabili e delle coppette mestruali). Stessa sorte è stata decisa per il latte in polvere o liquido per l'alimentazione dei neonati e lattanti, così come per altre preparazioni alimentari a base di farine, semole, estratti di malto, etc., e per i pannolini e i seggiolini per bambini. Tutti questi prodotti, elencati in

²⁵ Articolo 1, comma 72, lett. a), n. 1), della L. 29 dicembre 2022, n. 197.

un'unica voce tabellare allegata al decreto IVA²⁶, erano stati assoggettati ad aliquota super ridotta del 5 per cento dalla LdB 2023 ma, dopo solo un anno dalla precedente modifica, il provvedimento in commento aumenta nuovamente l'imposta seppur in maniera non uniforme. Passano, infatti, ad aliquota IVA del 10 per cento il **latte in polvere o liquido**, e le citate preparazioni alimentari, non solo se destinate ai bambini ma, nella voce tabellare modificata dal DDL, anche nel caso abbiano scopi dietetici o di cucina. Sono stati, invece, espunti dalla citata voce i **pannolini e seggiolini** per bambini che, non essendo più esplicitamente richiamati, subiranno un incremento dalla aliquota del 5 per cento a quella ordinaria del 22 per cento. Si apprende, da alcune dichiarazioni di commento del Governo, che le riduzioni delle aliquote IVA introdotte lo scorso anno, non sono state ritenute efficaci e capaci di incidere sui prezzi dei prodotti al fine di modificare le decisioni di acquisto dei consumatori. Da questo assunto è stata presa la decisione di aumentare nuovamente le aliquote IVA; a nostro avviso, anche al fine di reperire risorse da destinare ad altri interventi. Tuttavia, ci interroghiamo sull'adeguatezza degli indicatori utilizzati per addivenire a tali conclusioni e sulle tempistiche che hanno guidato la decisione di modifica. Si ritiene, infatti, che un solo anno di applicazione delle aliquote IVA ridotte - peraltro caratterizzato da anomali andamenti dei prezzi delle materie prime e da elevati valori inflazionistici - potrebbe non essere sufficiente a dare un segnale adeguato e rappresentativo della concreta efficacia degli interventi adottati. Probabilmente, prima di operare tale retromarcia, sarebbe stato preferibile concedere un tempo più ampio per consentire al mercato di riassetarsi e assorbire gli effetti correlati ad accadimenti che esulano completamente dalle decisioni sui prezzi applicati dalle imprese. Così facendo, invece, si rischia di gravare ulteriormente su settori già in difficoltà nonché sulle famiglie e sui consumatori finali che, ricordiamo, sono i reali debitori dell'imposta sul valore aggiunto.

Effetti finanziari: La RT riporta un recupero di gettito pari a 120,96 milioni di euro su base annua dal 2024.

²⁶ Numero 1-sexies della Tabella A parte II-bis allegata al decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

**Art. 1, comma
46, A.S. 926**

In senso contrario con gli aumenti di aliquota descritti, un emendamento presentato al provvedimento, ha confermato l'aliquota ridotta al 10 per cento da applicare alle cessioni di **pellet** per il primo bimestre 2024. Si tratta di una decisione che da continuità alle modifiche già operate con altri provvedimenti che, durante questo periodo caratterizzato dall'aumento dei prezzi delle fonti energetiche, hanno avuto la finalità di tutelare il consumatore mantenendo, seppur in via provvisoria, l'aliquota IVA ridotta su taluni prodotti energetici.

Effetti finanziari: la RT stima una perdita di gettito IVA pari a 14,77 milioni di euro per il 2024. Effetti finanziari: la RT stima una perdita di gettito IVA pari a 14,77 milioni di euro per il 2024.

Effetti finanziari: la RT al maxi-emendamento stima una perdita di gettito IVA pari a 14,77 milioni di euro per il 2024.

Modifiche alle aliquote IVA sono state introdotte, altresì, dal DL Anticipi ma, questa volta, confermando o introducendo trattamenti IVA agevolati.

**Art. 4-ter DL
Anticipi**

In primo luogo, si segnala un interessante intervento sull'aliquota IVA da applicare agli **integratori alimentari**, che è stata oggetto di un lungo confronto tra Confindustria e l'Agenzia delle Entrate al fine di segnalare l'importanza di applicare il medesimo trattamento IVA sui prodotti di nuova concezione che, seppur aventi caratteristiche differenti, assolvono la medesima finalità di altri prodotti. Il DL Anticipi si premura di chiarire che l'esclusione degli sciroppi dalle preparazioni alimentari soggette all'aliquota ridotta del 10 per cento²⁷ non si applica agli integratori alimentari; prodotti commercializzati sotto forme differenti ma che nella sostanza assolvono alla medesima funzione. Si ritiene che, con la descritta modifica, il Legislatore abbia voluto confermare la prevalenza della sostanza del prodotto sulla forma; sostanza intesa come composizione e specifiche proprietà. A tal fine, si apprezza il rimando operato dalla norma alla

²⁷ Cfr. n. 80) della Tabella A, parte III, del DPR 633/1972.

disciplina di settore²⁸, utile per inquadrare gli integratori alimentari, mentre si accenna una riflessione sull'ulteriore rimando alla voce doganale 2106. Si comprende che, proceduralmente, il trattamento IVA sia necessariamente correlato con l'analisi delle caratteristiche merceologiche del prodotto che dovrebbe guidare l'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli in fase di attribuzione della classificazione doganale; tale stretto connubio è stato, peraltro, ribadito anche nella delega di riforma fiscale in tema di revisione delle aliquote IVA. Tuttavia, per quanto concerne gli integratori alimentari merita osservare che, in ambito europeo, non si registra uniformità di classificazione che, oltre alla richiamata voce doganale 2106, vengono spesso classificati tra le più comuni bevande della voce doganale 2202 (in Italia soggette ad aliquota ordinaria del 22 per cento), facendo prevalere come ratio di classificazione, non tanto la loro particolare composizione e le relative proprietà funzionali, quanto, piuttosto, lo stato in cui si presentano (forma liquida pronta all'uso). Si ritiene che, la novellata formulazione della voce tabellare allegata al decreto IVA²⁹ che individua i prodotti assoggettati al 10 per cento, confermi che gli integratori alimentari prodotti nel rispetto della disciplina di settore, abbiano conseguentemente le caratteristiche evocate dalla voce doganale 2106, pertanto si potrebbe concludere che, per tali prodotti, l'eventuale differente classificazione doganale non dovrebbe incidere sull'applicazione dell'aliquota IVA del 10 per cento.

**Art. 4-quater,
DL Anticipi**

Restando in tema sanitario, in fase emendativa è stato disposto il trattamento di **esenzione da IVA** (ordinariamente previsto per le prestazioni sanitarie) alle prestazioni di chirurgia estetica quando finalizzate a tutelare o ristabilire la salute psico-fisica della persona. Anche in questo caso, la decisione sembra essere motivata dalla volontà di estendere la tutela applicata per le altre prestazioni sanitarie ad operazione tipiche di una parte della chirurgia generalmente utilizzata per fini estetici ma che, laddove sia invece utilizzata a favore della salute del consumatore, dovrebbe giovare della medesima agevolazione IVA.

**Art. 11, comma
3, DDL**

Con riferimento alle **accise sui prodotti da inalazione**, si segnalano alcune modifiche operate dal DDL e dal DL Anticipi. Il DDL, in particolare,

²⁸ D.Lgs. 21 maggio 2002, n. 169.

²⁹ DPR 26 ottobre 1973, n. 633.

Art. 1, comma 48, A.S. 926

opera un rialzo delle accise sui cosiddetti prodotti da inalazione, sia a base di tabacco che succedanei. In particolare, viene disposto l'aumento dell'importo fisso dell'accisa per le sigarette da 28,20 euro a 29,30 euro per 1.000 sigarette nel 2024 e da 28,70 a 29,50 euro per 1.000 sigarette per il 2025. Viene previsto, inoltre, l'aumento dell'importo dell'accisa minima sul tabacco trinciato da 140 euro a 147,50 euro il kg per il 2024 e a 148,50 euro per il 2025.

Con riferimento, invece, ai tabacchi da inalazione senza combustione si assiste all'aumento dell'aliquota dell'accisa dal 41 al 42 per cento a partire dal 2026.

Infine, viene modificata l'aliquota dell'imposta di consumo per i prodotti liquidi da inalazione, contenenti o meno nicotina. Nello specifico, l'aliquota applicata, espressa in percentuale dell'accisa gravante sull'equivalente quantitativo di sigarette, viene innalzata, per i prodotti contenenti nicotina, dal 15 per cento al 16 per cento nel 2025 e dal 15 per cento al 17 per cento dal 2026; per i prodotti non contenenti nicotina, dal 10 per cento all'11 per cento nel 2025 e dal 10 per cento al 12 per cento dal 2026.

Effetti finanziari: La RT ascrive i seguenti effetti finanziari (in milioni di euro):

	ANNO 2024			ANNO 2025			DAL 2026		
	Normativa vigente	Nuova proposta	Maggior gettito	Normativa vigente	Nuova proposta	Maggior gettito	Normativa vigente	Nuova proposta	Maggior gettito
SIGARETTE	12.206,7	12.282,7	76,0	12.241,8	12.300,4	58,5	12.241,8	12.300,4	58,5
TRINCIATI PER SIGARETTE	905,3	937,6	32,2	905,3	942,5	37,2	905,3	942,5	37,2
TABACCHI DA INALAZIONE SENZA COMBUSTIONE	795,4	795,4	-	826,8	826,8	-	858,2	879,2	20,9
PRODOTTI LIQUIDI DA INALAZIONE	65,6	65,6	-	65,6	70,1	4,5	65,6	74,6	8,9
TOTALE	13.973,1	14.081,3	108,2	14.039,6	14.139,8	100,2	14.071,0	14.196,6	125,5

Art. 6-bis, DL Anticipi

Il DL Anticipi assoggetta, poi, a decorrere dal 1° maggio 2024, a imposta di consumo nella misura pari a quella prevista per i prodotti liquidi da inalazione non contenenti nicotina³⁰, i **prodotti privi di nicotina**, anche non direttamente vaporizzabili, destinati ad essere utilizzati come componenti della miscela liquida idonea alla vaporizzazione e che sono volti a conferire un odore o un gusto ai prodotti liquidi da inalazione senza combustione.

³⁰ Articolo 62-quater, comma 1-bis del D.Lgs. n. 504 del 1995.

L'articolo rinvia quindi a una determinazione del Direttore dell'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli per la definizione di un congruo termine per lo smaltimento delle scorte dei prodotti non conformi.

**Tax credit
cinema**

**Art. 14, DDL
Art. 1, comma
54, A.S. 926**

Il DDL interviene anche a modifica della disciplina sul c.d. “**Tax credit cinema**”³¹. In particolare, per le **imprese di produzione cinematografica e audiovisiva** viene prevista la possibilità di beneficiare di aliquote per la determinazione del credito d'imposta diverse rispetto a quella del 40 per cento attualmente vigente. La diversa misura dell'agevolazione (da determinare con apposito decreto ministeriale) potrebbe dipendere dalle dimensioni dell'impresa o dei gruppi di imprese, dai costi o dalle soglie di costo eleggibili.

Invece, con riferimento alle **imprese di esercizio cinematografico**, è confermato il credito d'imposta nella misura compresa tra il 20 per cento ed il 40 per cento e viene introdotta, per le sole piccole e medie imprese, la facoltà di maggiorazione della suddetta aliquota fino al 60 per cento.

Viene, infine, potenziato il credito di imposta destinato agli **esercenti sale cinematografiche**, elevandolo al 40 per cento (60 per cento per le piccole e medie imprese).

*Effetti finanziari: non sono previsti
effetti di gettito.*

**Contributo
extra-profitti**

**Articolo 6, DL
Anticipi**

**Modifiche
all'articolo 4
del decreto-
legge 28 luglio
2023, n. 98,
convertito, con
modificazioni,
dalla legge 18**

La norma ripristina la disposizione che escludeva dalla base imponibile per il calcolo del contributo straordinario, gli utilizzi di riserve del patrimonio netto accantonate in sospensione d'imposta o vincolate a copertura delle eccedenze dedotte.

Tale norma di favore non ha mai trovato concreta applicazione in quanto abrogata³² (a meno di 30 giorni dalla scadenza del versamento prevista per il 30 giugno 2023, con lo svantaggio per gli operatori di dover ricalcolare l'importo dovuto e trovare la relativa provvista finanziaria entro un breve lasso temporale. Inoltre, si abroga la proroga al 30 novembre 2023 del versamento, senza interessi e sanzioni, della sola maggiore quota del contributo dovuta a seguito dell'abrogazione; misura parzialmente

³¹ Disciplinato dagli articoli da 15 a 22 della L. 14 novembre 2016, n. 220.

³² Per effetto dell'articolo. 22, comma 1, DL 1° giugno 2023, n. 61.

settembre
2023, n. 127

correttiva che concedeva più tempo solamente i soggetti con scadenza per il versamento del contributo entro il 31 luglio 2023 (operatori con esercizio coincidente con l'anno solare, che approvano il bilancio entro sei mesi dalla chiusura dell'esercizio e che potevano versare il contributo entro il 31 luglio 2023). Infine, si dispone che i soggetti che si avvalgono del beneficio introdotto dalla norma in commento saranno chiamati a versare un nuovo contributo straordinario di ammontare pari al suddetto beneficio in due rate entro il 30 maggio 2024 e il 30 ottobre 2024.

Nel complesso, si osserva che il ripristino della disposizione più vantaggiosa, per il calcolo della base imponibile del contributo straordinario, ha carattere meramente formale e non si tradurrà in un risparmio di risorse per i contribuenti. La modifica, infatti, arriva successivamente alla scadenza dei termini per il versamento per buona parte dei contribuenti (30 giugno 2023) peraltro, con l'inciso che, per coloro che hanno già versato, non è prevista la restituzione di somme versate in misura superiore. Diversamente, per i soggetti che avrebbero potuto versare l'ulteriore quota di contributo, dovuta a seguito della precedente abrogazione, entro novembre 2023, il ripristino della previsione comporterà un mero slittamento dei termini; considerata l'introduzione del nuovo contributo di pari importo da versare a rate nel 2024.

4. Tassazione immobili

Tassazione
immobili

Art. 18, DDL
Art. 1, comma 63, A.S.
926

In materia di tassazione di immobili, il DDL apporta diverse modifiche, a partire dalle **locazioni brevi**.

Innanzitutto, viene innalzata dal 21 per cento al 26 per cento l'aliquota di tassazione (anche in forma di ritenuta applicata dagli intermediari intervenuti nel pagamento dei canoni o corrispettivi) dei redditi derivanti da contratti di locazione breve, nei soli casi di destinazione alla locazione breve di più di un appartamento per ciascun periodo d'imposta. L'aliquota su cui opera la modifica in esame è quella prevista per il regime opzionale di **cedolare secca** e riguarda le locazioni di immobili abitativi operate da persone fisiche al di fuori dell'esercizio dell'impresa. Si rammenta che, la cedolare secca è un'imposta sostitutiva di IRPEF, addizionali regionale e comunale all'IRPEF, imposte di registro e di bollo relative al contratto di locazione.

In sede di approvazione parlamentare si è attenuato l'intervento restrittivo sulla cedolare secca prevedendo che, anche nelle ipotesi di multi-locazioni brevi realizzate dal medesimo contribuente, quest'ultimo potrà continuare ad applicare l'aliquota della cedolare secca previgente al 21 per cento su almeno una abitazione a sua scelta (da individuare appositamente in dichiarazione dei redditi), mentre resterà l'applicazione dell'aliquota maggiorata al 26 per cento sulle restanti proprietà concesse in locazione.

Vale la pena ricordare che la cedolare secca è preclusa nel caso in cui il medesimo proprietario conceda in locazione breve più di quattro appartamenti per ciascun periodo di imposta in quanto, in tale ipotesi si presume la natura imprenditoriale dell'operazione³³.

Rilevante anche l'intervento sugli obblighi di **responsabile di imposta** cui sono tenuti i soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, nonché quelli che gestiscono portali telematici mettendo in contatto clienti e potenziali locatari.

Tali soggetti hanno l'obbligo di segnalare all'Amministrazione finanziaria i contratti stipulati, nonché, qualora intervengano nel pagamento dei canoni di locazione, di effettuare una ritenuta all'atto del riversamento delle somme al locatore e di versamento all'Erario. Tali obblighi sono stati imposti agli intermediari in qualità di responsabili di imposta anche nelle ipotesi di soggetti non residenti fiscalmente in Italia, richiedendo loro la nomina di un rappresentante fiscale in Italia; ciò ha portato il gruppo multinazionale AIRBNB (avente residenza fiscale in Irlanda) a sollevare la questione dinanzi la Corte di Giustizia UE sulla illegittimità della misura italiana.

Ricordiamo che la scelta di attribuire a tali soggetti il ruolo di "responsabili di imposta" è stata dettata dalla considerazione che soggetti esteri privi di base fissa in Italia non possono rivestire il ruolo di sostituto di imposta "in ragione della delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato".

La CGE con la sentenza del 22 dicembre 2022 ha escluso che i predetti obblighi previsti dalla normativa italiana in capo a tali soggetti siano di ostacolo all'esercizio della libera prestazione dei servizi (di cui all'articolo 56 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea, o più brevemente "TFUE") mentre ha ritenuto in contrasto

³³ Articolo 1, comma 595, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di bilancio 2021).

con la normativa comunitaria l'obbligo di designare un rappresentante fiscale anche per coloro che risiedono o sono stabiliti in un altro Stato membro

Per adeguarsi alla predetta sentenza il DDL ha riformulato l'obbligo di nomina del rappresentante fiscale prevedendo le seguenti ipotesi alternative:

- i soggetti non residenti in Italia, in possesso di una stabile organizzazione in Italia, qualora incassino i canoni o i corrispettivi, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dal presente articolo 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, ovvero qualora intervengano nel pagamento dei predetti canoni o corrispettivi, adempiono agli obblighi derivanti dal presente articolo tramite la stabile organizzazione;
- i soggetti residenti al di fuori dell'Unione europea, privi di stabile organizzazione in uno Stato membro dell'Unione europea, nominano un rappresentante fiscale. 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;
- 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.

Effetti finanziari: dalla RT al maxi-emendamento si evidenzia che l'innalzamento dell'aliquota della cedolare secca per le locazioni brevi dal 21 al 26 per cento si stima possa produrre un maggior gettito nel 2025 pari a 6 milioni di euro ed a regime dal 2026 circa 3 milioni di euro.

ART. 18, DDL
Art. 1, comma 64, A.S.
926

a titolo oneroso di immobili che siano stati oggetto di interventi agevolati ai sensi della disciplina del c.d. Superbonus³⁴, qualora la cessione dell'immobile avvenga prima che siano trascorsi dieci anni dalla conclusione dei lavori. Sono esclusi gli immobili acquisiti per successione e quelli che siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto (o di costruzione) e quella di cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo.

In sostanza, si estende da cinque a dieci anni il periodo di sorveglianza all'interno del quale le vendite di immobili diversi dall'abitazione principale supporteranno un carico fiscale maggiorato. Cambia di conseguenza il regime dell'indeducibilità dei costi secondo quanto segue:

- per i primi cinque anni, solo per le ristrutturazioni al 110 per cento che abbiano utilizzato cessione del credito e sconto in fattura è previsto un regime di indeducibilità delle spese effettuate dalla base imponibile.
- dal sesto anno, si potrà utilizzare la metà della spesa effettuata.

IMU

Art. 18-quater, DDL
Art. 1, comma 72-73,
A.S. 926

In deroga alla disciplina ordinaria del federalismo fiscale (e in palese violazione dello statuto del contribuente) si consente ai Comuni di dare efficacia, nel periodo di imposta 2023, alle delibere di modifica delle aliquote IMU inviate tardivamente al portale del federalismo gestito dal MEF entro il 30 novembre 2023 (la scadenza era fissata al 28 ottobre 2023). Di conseguenza il MEF avrà tempo per pubblicare tali delibere fino al 14 gennaio 2024.

Ricordiamo che, in caso di invio tardivo da parte dei Comuni delle predette delibere, si applicano le aliquote dell'anno precedente.

I contribuenti, quindi, si troveranno a versare la seconda rata a saldo IMU per l'anno 2023 sulla base di una aliquota che potrebbe essere modificata successivamente. Eventuali importi in rettifica di quelli già versati sono dovuti dai contribuenti senza applicazione di interessi e sanzioni (entro il 29 febbraio 2024).

³⁴ Articolo 119 del DL n. 34/2020.

Si tratta di una misura in contrasto con lo Statuto del contribuente il quale dispone che le disposizioni tributarie non possono prevedere adempimenti a carico dei contribuenti la cui scadenza sia fissata anteriormente al sessantesimo giorno dalla data della loro entrata in vigore o dell'adozione dei provvedimenti di attuazione in esse espressamente previsti³⁵.

Tali termini non sono rispettati se consideriamo che la LdB 2024 entrerà in vigore al 1° gennaio 2024.

Si dispone, altresì, a decorrere dal 2024, un differimento di termini per la pubblicazione (28 ottobre) e per l'invio telematico (14 ottobre) delle delibere e dei regolamenti concernenti i tributi comunali diversi dall'imposta di soggiorno, dall'addizionale comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF), dall'imposta municipale propria (IMU) e dal tributo per i servizi indivisibili (TASI); se questi termini scadono di sabato o domenica, sono posticipati al primo giorno lavorativo successivo.

Effetti finanziari: la RT non riporta effetti di natura finanziaria, poiché la norma in esame si limita ad estendere il termine di invio e pubblicazione delle delibere, evidenziando che, in assenza di tale disposizione per l'anno 2023, nei casi di mancato invio delle delibere nei termini previsti, il versamento dovrebbe in ogni caso avvenire sulla base delle aliquote risultanti alla data del 28 ottobre 2023.

Variazione dello stato dei beni

**Art. 21, DDL
Art. 1, commi 86 e 87,
A.S. 926**

La norma prevede che l'Agenzia delle Entrate, con riferimento alle unità immobiliari oggetto degli interventi relativi al c.d. Superbonus, sulla base di specifiche liste selettive elaborate con l'utilizzo delle moderne tecnologie di interoperabilità e analisi delle banche dati, verificata corretta presentazione della dichiarazione di variazione della rendita catastale dell'immobile (obbligatoria in caso di modifiche alla consistenza, alla categoria o alla classe catastale e nel possesso dei rispettivi immobili).

³⁵ Articolo 3 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, c.d. "Statuto dei diritti del Contribuente".

Merita segnalare che la norma non prevede una rivalutazione della rendita catastale sulla base del valore di mercato, ma attiene a verifiche ordinarie che possono essere effettuate dell'Agenzia delle Entrate.

Effetti finanziari: la RT allegata al DDL non ascrive effetti finanziari alla misura.

5. Profili internazionali

Plusvalenze su partecipazioni

Art. 16. DDL
Art. 1, comma 59, A.S.
926

Tra gli aspetti di fiscalità internazionale su cui interviene il DDL, si segnala in primo luogo la modifica della disciplina sulle **plusvalenze su partecipazioni**. Nello specifico, viene previsto che le plusvalenze su partecipazioni qualificate non "black list" siano compensate, per il 5 per cento del loro ammontare, con le relative minusvalenze. Qualora le minusvalenze siano superiori alle plusvalenze, l'eccedenza è riportabile fino a concorrenza del 5 per cento delle plusvalenze dei periodi successivi, non oltre il quarto, a condizione che queste vengano indicate nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui sono state realizzate. La relazione illustrativa precisa che, in tal modo, ai fini della determinazione della base imponibile, viene creata una "*massa indistinta*" nell'ambito dei redditi diversi, prevedendo che le minusvalenze conseguenti alla cessione a titolo oneroso delle partecipazioni che rientrano nell'ambito della norma sono deducibili esclusivamente dalle relative plusvalenze realizzate successivamente, e non con le altre plusvalenze³⁶.

Tali modifiche sono applicabili anche alle cessioni di partecipazioni aventi i requisiti per la c.d. "*participation exemption*"³⁷, effettuate da società o enti commerciali residenti in uno Stato membro dell'Unione Europea o dello Spazio Economico Europeo, ivi soggetti ad un'imposta sul reddito delle società.

In sostanza, si estende il regime della **non concorrenza** alla formazione del reddito imponibile proprio delle plusvalenze derivanti

³⁶ Di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c), TUIR.

³⁷ Disciplinata dall'articolo 87, TUIR.

dalla cessione di partecipazioni in società ed enti, realizzate da società ed enti commerciali residenti in Italia, alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate in società ed enti residenti, realizzate da società e enti commerciali residenti in Stati UE o Stati SEE. Come precisato nel dossier parlamentare, l'intervento in esame sembra recepire l'orientamento della Corte di Cassazione³⁸, in base al quale le plusvalenze realizzate da una società non residente, a seguito della cessione di una partecipazione in una società italiana, ove imponibili in Italia, devono avere lo stesso trattamento fiscale di quello previsto per gli enti residenti che operino una cessione analoga.

Posto che l'ambito applicativo della disposizione in esame dovrebbe essere particolarmente ridotto nella pratica - essendo riservato ai soli casi in cui l'eventuale convenzione contro le doppie imposizioni non preveda, come avviene di norma, - la potestà esclusiva dello Stato in cui risiede l'alienante -, tuttavia non mancano alcuni profili di riflessione. In primo luogo, sebbene l'intento sia quello di parificare il trattamento normativo tra soggetti esteri e imprese residenti, residua comunque una differenza, seppur lieve, nel livello impositivo, dovuta alla diversa qualificazione reddituale delle plusvalenze in esame (considerate, rispettivamente, quali redditi diversi per i soggetti esteri e redditi d'impresa per le imprese italiane). In secondo luogo, ove si ritenesse che la nuova disposizione sia posta a tutela della libera circolazione dei capitali³⁹ (e non della libertà di stabilimento⁴⁰) - che, come noto, è garantita anche nei rapporti tra Stati membri dell'Unione Europea e Paesi terzi - residuerebbe comunque una disparità di trattamento in relazione alle plusvalenze realizzate in Italia da soggetti residenti in Stati UE o SEE e soggetti residenti in altri Paesi.

³⁸ Cfr. Cass. sent. n. 27267/2023, sent. n. 23323/2023 e sent. n. 21261/2023.

³⁹ Disciplinata dall'articolo 63 TFUE.

⁴⁰ Di cui agli articoli 49 e 54 TFUE.

Effetti finanziari: la RT allegata al DDL stima un effetto finanziario pari a -11,9 milioni di euro per l'anno 2025, -11,9 milioni di euro per il 2026 e -11,9 milioni di euro dal 2027.

IVA Extra UE

Art. 19, DDL
Art. 1, comma 77, A.S.
926

Al fine di sostenere e potenzialmente aumentare gli acquisti di beni in Italia da parte dei cittadini extra-UE, la norma in commento riduce da 154,94 euro (ad oggi indicate ancora in “lire 300 mila”) a 70 euro il valore minimo dei beni che possono essere venduti in sospensione da IVA. La disciplina IVA⁴¹ impone che i beni siano trasportati al di fuori della UE nei bagagli personali e destinati esclusivamente all'uso personale o familiare del soggetto acquirente. La modifica in commento si prefigge di incentivare le vendite verso i turisti stranieri che potranno giovare di un prezzo più vantaggioso, perché non gravato da imposta, per un paniere di beni più ampio. Le disposizioni di cui al presente comma si applicano alle cessioni effettuate a decorrere dal 1° febbraio 2024.

Effetti finanziari: la RT allegata al DDL stima una perdita di gettito di 30,7 milioni di euro su base annua a decorrere dalla stessa annualità. Sulla base dei medesimi dati utilizzati per la valutazione del predetto comma, si stima che lo spostamento della decorrenza di un mese (dal 1° gennaio al 1° febbraio 2024) determini un recupero di gettito IVA pari a circa 2,5 milioni di euro per il 2024.

IVIE e IVAFE

Art. 23, DDL
Art. 1, comma 91, A.S.
926

L'articolo 1, comma 91, della II DDL dispone altresì l'**incremento dell'aliquota dell'imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero** (c.d. **IVIE**) dallo 0,76 per cento all'1,06 per cento, nonché l'**incremento dell'imposta sul valore delle attività finanziarie**

⁴¹ Articolo 38-quater, DPR n. 633/1972.

(prodotti finanziari, conti correnti e libretti di risparmio detenuti all'estero) detenute all'estero (c.d. **IVAFE**) dal 2 per mille al 4 per mille, a decorrere dal 2024, limitatamente ai prodotti finanziari detenuti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato⁴². Come precisato nella relazione illustrativa, l'innalzamento dell'aliquota dell'IVIE allinea la medesima alla aliquota IMU per gli immobili tenuti a disposizione in Italia, considerato che i comuni italiani di maggiori dimensioni applicano l'aliquota massima.

Effetti finanziari: la RT quantifica l'incremento dell'aliquota IVIE, in termini di cassa, in 75 milioni di euro nel 2025, 37 milioni di euro nel 2026 e 37 milioni di euro nel 2027. L'incremento dell'aliquota IVAFE, in termini di cassa, è quantificato in 17,5 milioni di euro nel 2025, 8,7 milioni di euro nel 2026 e 8,7 milioni di euro nel 2027.

6. Investimenti e altre misure

ZES Unica

Art. 52, DDL

**Art. 1, comma 249, A.S.
926**

La norma⁴³ fissa il limite massimo di spesa per il **credito di imposta per la ZES Unica** in 1,8 miliardi di euro per il solo anno 2024. La definizione delle modalità di accesso al beneficio, nonché dei criteri e delle modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta e dei relativi controlli, anche al fine di assicurare il rispetto del limite di spesa è demandata a un decreto del Ministro per gli affari europei, il Sud, le politiche di coesione e il PNRR da adottare di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze.

Si ricorda che con il DL Sud, per il solo 2024, si istituisce un credito d'imposta a favore delle imprese che effettuano investimenti iniziali in beni strumentali destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia,

⁴² Di cui al D.M. 4 maggio 1999. Il D.M. 20 luglio 2023 ha espunto dalla c.d. "*black list*" la Svizzera; pertanto, l'incremento in esame, applicabile dal 2024, non dovrebbe interessare prodotti finanziari ivi detenuti.

⁴³ Sostituendo il comma 6 dell'articolo 16 del DL n. 124/2023 (c.d. DL Sud).

Sardegna e Molise (zone 107, 3, a), TFUE) e nelle zone assistite della regione Abruzzo (zone 107, 3, c), TFUE), come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027.

Sono agevolabili gli investimenti, contenuti in un progetto di investimento iniziale, relativi all'acquisto o locazione finanziaria, di nuovi macchinari, impianti e attrezzature varie destinate a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio, nonché all'acquisto di terreni e all'acquisizione, realizzazione e ampliamento di immobili strumentali agli investimenti.

Il credito sarà commisurato alla quota del costo complessivo dei beni acquistati o, in caso di investimenti immobiliari, realizzati dal 1° gennaio 2024 al 15 novembre 2024, nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 100 milioni di euro. Ad ogni modo non risultano agevolabili i progetti di investimento di importo inferiore a 200.000 euro.

Il credito d'imposta è concesso nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2022-2027, ossia: per Campania, Puglia, Calabria e Sicilia il 40 per cento per le grandi imprese, il 50 per cento per le medie e il 60 per cento per le piccole; per Molise, Basilicata e Sardegna il 30 per cento per le grandi imprese, il 40 per cento per le medie e il 50 per cento per le piccole; per le zone ammissibili dell'Abruzzo il 15 per cento per le grandi imprese, il 25 per cento per le medie e il 35 per cento per le piccole.

Il credito in commento sostituirà, pertanto, il credito d'imposta Mezzogiorno e il credito d'imposta ZES (istituiti, rispettivamente, dall'art. 1, commi da 98 a 108, della legge 208/2015 e dall'art. 5 del DL 91/2017) in scadenza al 31 dicembre 2023.

La nuova agevolazione, introdotta dal DL Sud, contiene delle differenze rispetto alle precedenti disposizioni.

Per prima cosa, l'ambito soggettivo risente delle modifiche apportate al Regolamento (UE) n. 651/2014 lo scorso luglio, escludendo dall'agevolazione i settori dell'industria siderurgica, carbonifera e della lignite, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione, dello stoccaggio, della trasmissione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, della banda larga nonché dei settori creditizio, finanziario e assicurativo.

Come già detto in precedenza, si limita l'orizzonte temporale per l'effettuazione degli investimenti al 15 novembre 2024. Si tratta di una scelta probabilmente dettata da esigenze di contabilità pubblica.

Con riferimento al requisito della novità dei beni ammessi al beneficio, questo viene richiamato espressamente per i beni mobili (impianti, macchinari e attrezzature). Relativamente agli immobili, la disposizione risulta vaga, riproponendo la stessa formulazione adoperata per il credito d'imposta ZES in vigore fino al 31 dicembre 2023 e per la quale, si ricorda, è intervenuta una risposta dell'Agenzia delle Entrate (Risposta n. 310 di maggio 2023) che ha considerato il requisito della novità valido anche per gli immobili. Sul punto, segnaliamo che, da diversi mesi, Confindustria si sta adoperando affinché, almeno con riferimento alla disciplina del credito d'imposta ZES Unica, siano ammessi al beneficio anche gli immobili non nuovi. Rispetto alla precedente edizione del credito d'imposta, è ora previsto che il valore dei terreni e degli immobili non possa superare il 50 per cento del valore complessivo dell'investimento agevolato ed è fissata una soglia minima di 200.000 euro ai progetti di investimento agevolabili, senza distinzioni legate alle dimensioni d'impresa.

Viene espressamente previsto l'obbligo di mantenimento delle attività nelle aree dell'impianto per almeno cinque anni dal completamento dell'investimento, pena la revoca del beneficio.

Inoltre, la disposizione rinvia a un successivo decreto interministeriale la definizione delle modalità di accesso al beneficio, nonché dei criteri e delle modalità di applicazione e di fruizione del credito d'imposta e dei relativi controlli. Questo comporta che, a differenza delle precedenti agevolazioni, che prevedevano modalità attuative automatiche, la nuova disposizione rischia di restringere ulteriormente i tempi di avvio e di programmazione degli investimenti iniziali, generando incertezza e mancanza di prevedibilità.

In ultimo, se l'individuazione di una copertura finanziaria, entro cui ricondurre il limite di spesa complessivo per il credito, sottintendesse un'erogazione "a rubinetto" con i conseguenti meccanismi di prenotazione o blocchi alla fruizione per mancanza di risorse, l'efficacia della misura sarebbe sensibilmente compromessa.

Eventi calamitosi Differimento termini

**Articolo 21-bis, DL
Anticipi**

Il decreto Anticipi ha disposto il **differimento dei termini relativi agli adempimenti e ai versamenti tributari e contributivi a seguito degli eventi calamitosi** del 2 novembre 2023. Tali disposizioni si applicano ai soggetti che, alla data del 2 novembre 2023, avevano la residenza ovvero la sede legale o la sede operativa nei Comuni indicati nell'allegato 1 del DL.

In particolare, la norma prevede che i versamenti dei tributi, dei contributi previdenziali e assistenziali, dei premi per l'assicurazione obbligatoria, che scadono nel periodo compreso tra il 2 novembre 2023 e il 17 dicembre 2023, sono considerati tempestivi, senza applicazione di sanzioni e interessi, se effettuati in un'unica soluzione entro il 18 dicembre 2023. La stessa disciplina si applica anche ai versamenti delle ritenute alla fonte e alle trattenute relative alle addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, operate dai soggetti alluvionati in qualità di sostituti d'imposta.

Si esclude il rimborso di quanto già versato.

Allo stesso modo, i termini degli adempimenti tributari in scadenza dalla data del 2 novembre 2023 al 17 dicembre 2023 sono considerati tempestivi, senza applicazione di sanzioni, se eseguiti entro il 18 dicembre 2023. Tali disposizioni si applicano anche agli adempimenti relativi ai rapporti di lavoro, verso le amministrazioni pubbliche, previsti a carico di datori di lavoro, di professionisti, di consulenti e centri di assistenza fiscale che abbiano sede o operino nei comuni indicati nell'allegato 1, anche per conto di aziende e clienti non operanti nei comuni citati.

Tale disciplina trova applicazione anche ai versamenti e agli adempimenti previsti per l'adesione a uno degli istituti di definizione agevolata, che scadono nel periodo dal 2 novembre 2023 al 17 dicembre 2023.

L'intervento è condivisibile nella ratio perseguita ma appare di assai limitato impatto, in quanto dispone la remissione nei termini dei soli versamenti scaduti il 16 novembre, posto che i versamenti in scadenza il 16 dicembre (giorno festivo), per legge sono già automaticamente differiti al 18 dicembre.

Osserviamo come il beneficio risulti modesto anche in termini finanziari, posto che coloro che non hanno effettuato tali versamenti il 16 dicembre novembre scorso avrebbero comunque potuto già effettuare il versamento tardivo con ravvedimento operoso entro il 18 dicembre, usufruendo di pagamento delle sanzioni in misura ridotta (1,67 per cento delle somme non versate).

L'intervento normativo non appare, peraltro, in linea con quanto previsto dallo Statuto dei diritti del Contribuente che riconosce al Ministro delle finanze in caso di calamità naturale o forza maggiore, la possibilità di sospendere o differire il termine per l'adempimento degli obblighi tributari a favore dei contribuenti interessati da eventi eccezionali ed imprevedibili, con riversamento degli stessi (anche con modalità rateali) differito a decorrere da di almeno un mese dalla data di scadenza della sospensione.

Effetti finanziari: alla misura non si ascrivono effetti finanziari in quanto il riversamento dei tributi sospesi avviene entro l'esercizio in corso al 31 dicembre 2023.

Trasmissione telematica dati IVA

Art. 1, comma 479, A.S. 926

Tramite emendamenti al DDL e al DL anticipi, sono state apportate alcune modifiche alle regole di **trasmissione dei dati IVA** relative circoscritte fattispecie.

È stato eliminato l'obbligo di indicare in fattura elettronica il Codice Unico di Progetto (CUP) nelle fatture relative ad operazioni oggetto di incentivi pubblici alle attività produttive. La semplificazione investe esclusivamente i soggetti non residenti nel territorio dello stato che effettuano interventi realizzati con risorse nazionali e comunitarie e i soggetti ai quali non è stato ancora assegnato il CUP.

Articolo 4-quinquies, comma 4, DL Anticipi

Con riguardo alle fatture elettroniche, inoltre, si rende automatica la messa a disposizione delle fatture elettroniche per i privati consumatori che potranno consultarle accedendo ai servizi telematici resi sul sito istituzionale dell'Agenzia delle Entrate. Non sarà, pertanto, più necessaria l'espressa richiesta di quest'ultimo.

Articolo 4-quinquies, comma 3, DL Anticipi

In tema di trasmissione telematica dei corrispettivi, invece, per i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema tessera sanitaria è venuto meno l'obbligo di adempiere alla memorizzazione elettronica e alla trasmissione telematica dei dati di tutti i corrispettivi giornalieri esclusivamente mediante il Sistema Tessera Sanitaria; obbligo che sarebbe dovuto entrare in vigore il 1° gennaio 2024. Si rammenta che tale obbligo è stata più volte rimandato dalle precedenti leggi di bilancio, in attesa di perfezionare il meccanismo e renderlo compatibile con la disciplina sulla privacy. Con il DDL, invece, se nei dispone la definitiva eliminazione con la conseguenza che, per tali soggetti, l'adempimento di trasmissione telematica dei corrispettivi dovrà essere assolta mediante le procedure ordinarie, quindi mediante registratore di cassa telematico cui, parallelamente, si aggiunge l'invio al sistema Tessera Sanitaria.

**Art. 26, comma 3, DDL
Art. 1, comma 93, A.S. 926**

Infine, in materia IVA, si segnala l'estensione dell'obbligo, ai mezzi di trasporto provenienti dalla Città del Vaticano e dalla Repubblica di San Marino, di dimostrare l'avvenuto assolvimento dell'IVA sulla prima cessione interna, prima di poter procedere all'immatricolazione del veicolo nel territorio dello Stato. Si tratta di una procedura introdotta dal 2007 con finalità antifrode, per i veicoli provenienti dagli

altri territori extra-UE e che si è ritenuto di dover applicare anche ai veicoli provenienti dai più vicini Stato del Vaticano e San Marino, considerato che, ai fini IVA non applicano le medesime disposizioni vigenti in ambito comunitario, ma la loro vicinanza li rende adatti ad attuare delle cessioni fraudolente. Si è potuto constatare, a partire dalla fine dell'anno 2020, un incremento del numero dei veicoli immatricolati in Italia, **formalmente provenienti** dalla Repubblica di **San Marino**, ma **di fatto di provenienza intracomunitaria**, aggirando in tal modo gli obblighi in materia di IVA, non essendo prevista una verifica da parte degli uffici dell'Agenzia delle Entrate. In seguito alla descritta modifica, pertanto, anche sulle cessioni di tali veicoli si dovrà necessariamente versare l'imposta tramite la procedura prevista per gli altri stati extra-UE, ossia tramite F24 Elide con l'indicazione, per ciascun mezzo di trasporto, del tipo di veicolo, del numero di telaio e dell'ammontare dell'IVA assolta.

***Effetti finanziari:** con riguardo al comma 93, A.S si stima un maggior gettito IVA corrispondente a circa euro 32 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2024. Alle altre misure in commento non si ascrivono impatti finanziari.*

Ritenute provvigioni

**Art. 26, comma 2, DDL
Art. 1, comma 89, A.S.
926**

SU

A decorrere dal 1° aprile 2024, i soggetti che corrispondono provvigioni comunque denominate per prestazioni, anche occasionali, inerenti a rapporti di commissione, di agenzia, di mediazione, di rappresentanza di commercio e di procacciamento di affari, sono tenuti ad operare una ritenuta a titolo d'acconto, con obbligo di rivalsa, con aliquota pari al primo scaglione di reddito (attualmente, dunque, 23 per cento). La base imponibile è ridotta al 50 per cento dell'ammontare delle provvigioni percepite ed è ulteriormente ridotta al 20 per cento nel caso in cui i percipienti dichiarino ai loro committenti, preponenti o mandanti, di avvalersi, in via continuativa nell'esercizio della propria attività, dell'opera di dipendenti o di terzi. Tali soggetti risultavano, infatti, esclusi dall'applicazione della ritenuta in esame in virtù di un'espressa previsione contenuta nell'articolo 25-*bis*, comma 5, DPR n. 600/1973, che è, appunto, stata abrogata dalla disposizione in esame.

Effetti finanziari: la RT quantifica gli effetti di gettito (IRPEF), in termini di cassa, per un importo pari a 583 milioni di euro nel 2024, 778 milioni di euro rispettivamente nel 2025, nel 2026 e nel 2027.

Compensazioni orizzontali

**Art. 10, DDL
Art. 1, commi 97-100,
A.S. 926**

Si dispone una stretta sull'utilizzo in compensazione orizzontale⁴⁴ dei crediti maturati a titolo di contributi e premi nei confronti, rispettivamente, dell'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale e dell'Istituto Nazionale per l'Assicurazione contro gli Infortuni sul Lavoro.

La compensazione orizzontale viene preclusa ai contribuenti che hanno iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi complessivamente superiori a 100 mila euro, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione. Tale divieto viene a cadere a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate.

⁴⁴ Articolo 17 D.Lgs. n. 241/1997.

Si dispone, poi, l'obbligo generalizzato di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate per le compensazioni orizzontali dei crediti fiscali (a prescindere dalla condizione che il saldo finale sia di importo pari a zero, ovvero sia positivo).

Infine, si prevede che la compensazione dei crediti di qualsiasi importo maturati a titolo di contributi nei confronti dell'Istituto Nazionale della Previdenza Sociale, può essere effettuata:

- a) dai datori di lavoro non agricoli, a partire dal quindicesimo giorno successivo a quello di scadenza del termine mensile per la trasmissione in via telematica dei dati retributivi e delle informazioni necessarie per il calcolo dei contributi da cui il credito emerge o dal quindicesimo giorno successivo alla sua presentazione, se tardiva, ovvero dalla data di notifica delle note di rettifica passive;
- b) dai datori di lavoro che versano la contribuzione agricola unificata per la manodopera agricola, a decorrere dalla data di scadenza del versamento relativo alla dichiarazione di manodopera agricola da cui il credito emerge;
- c) dai lavoratori autonomi iscritti alle gestioni speciali degli artigiani ed esercenti attività commerciali e dai liberi professionisti iscritti alla Gestione separata Inps, a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi da cui il credito emerge.

Sono escluse dalle compensazioni le aziende committenti per i compensi assoggettati a contribuzione alla Gestione separata.

Effetti finanziari: la finalità antifrode delle norme produce effetti di gettito positivi prudenzialmente non quantificati.