

NEWSLETTER N° 1/2024

Milano, 19 gennaio 2024

Oggetto: La Legge Finanziaria 2024 – Le principali novità fiscali

Gentili Clienti,

Come noto è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 303 del 30 dicembre 2023 la c.d. “Legge di Bilancio 2024” (Legge 30.12.2023 n. 213). La norma è composta da un unico articolo strutturato in 561 commi e contiene una serie di importanti novità di natura fiscale in vigore dal 1° gennaio 2024 che vengono illustrate nella presente newsletter.

Le principali novità

- 7* Incremento della soglia di non imponibilità dei *fringe benefit*;
- 7* Rideterminazione del valore di partecipazioni e terreni;
- 7* Aumento dell’aliquota della cedolare secca sulle locazioni brevi;
- 7* Regolarizzazione del magazzino;
- 7* Nuove aliquote per IVIE e IVAFE;
- 7* Divieto di compensazione con ruoli scaduti di importo superiore a 100.000 euro complessivi;
- 7* Estensione obbligo presentazione telematica F24 in presenza di compensazioni orizzontali.

SOMMARIO

I. NOVITÀ IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI	3
1. <i>Fringe Benefit</i> – incremento della soglia di non imponibilità per il 2024 (commi 16 e 17)	3
2. Riduzione imposta sostitutiva premi di produttività dipendenti (comma 18).....	3
3. Modifiche al regime transitorio di deducibilità di svalutazioni e perdite su crediti di banche e assicurazioni (commi da 49 a 51).....	3
4. Rideterminazione del valore di partecipazioni e terreni (commi 52 e 53).....	4
5. Plusvalenze su partecipazioni realizzate da società non residenti (comma 59)	5
6. Aumento dell'aliquota della cedolare secca sulle locazioni brevi (comma 63)	6
7. Plusvalenze da cessione di fabbricati oggetto di interventi con Superbonus (commi da 64 a 66).....	6
8. Regolarizzazione del magazzino (commi da 78 a 85)	7
9. Interventi “edilizi” – aumento della ritenuta sui bonifici “parlanti” (comma 88)	9
10. Ritenuta sulle provvigioni degli agenti di assicurazione (commi 89 e 90).....	9
11. Nuove aliquote per IVIE e IVAFE (comma 91)	9
12. Imposizione della costituzione dei diritti reali immobiliari (comma 92 lett. a) e b))	9
13. Plusvalenze sulla cessione di metalli preziosi (comma 92 lett. c)).....	9
II. NOVITÀ IN MATERIA DI COMPENSAZIONE	10
1. Divieto di compensazione per carichi di ruolo scaduti (commi 94 e 96)	10
2. Estensione dell'obbligo di utilizzo dei servizi telematici in presenza di compensazioni nei modelli F24 (commi 94 e 96).....	11
III. NOVITÀ SUI CONTROLLI DELLE PARTITE IVA.....	11
1. Effetti preclusivi in caso di apertura di nuova partita Iva dopo cessazione della precedente (comma 99)	11

I. NOVITÀ IN MATERIA DI IMPOSTE SUI REDDITI

1. *Fringe Benefit* – incremento della soglia di non imponibilità per il 2024 (commi 16 e 17)

La Legge di Bilancio 2024 ha previsto l'incremento temporaneo, per il solo 2024, della soglia di non imponibilità dei *fringe benefit*, in deroga a quanto previsto all'articolo 51, comma 3 del TUIR che prevede, ai fini della determinazione del reddito da lavoro dipendente, che non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore, nel periodo d'imposta, ad euro 258,23.

La misura, nello specifico, è stata elevata a:

7° 1.000,00 euro per tutti i dipendenti;

7° 2.000,00 euro per i lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico ex. art.12, comma 2 del TUIR, ossia che possiedano un reddito complessivo non superiore a euro 2.840,51, al lordo degli oneri deducibili, ovvero, per i figli di età non superiore a ventiquattro anni, un reddito complessivo non superiore a euro 4.000, sempre al lordo degli oneri deducibili.

Si specifica che rientrano nella soglia di non imponibilità dei *fringe benefit*, e rientrano pertanto nel predetto massimale, anche le somme erogate o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, per le spese derivanti dal contratto di locazione dell'abitazione principale o per i relativi interessi sul mutuo.

2. **Riduzione imposta sostitutiva premi di produttività dipendenti (comma 18)**

Viene confermata anche per il 2024 la riduzione dal 10% al 5% dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali regionale e comunale sui premi di risultato prevista dall'art. 1 co. 182 della L. 28.12.2015 n. 208.

La tassazione agevolata (fatta in ogni caso salva l'ipotesi di espressa rinuncia alla medesima da parte del lavoratore, con conseguente applicazione del regime ordinario) riguarda gli emolumenti retributivi dei lavoratori dipendenti privati di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili, nonché le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

3. **Modifiche al regime transitorio di deducibilità di svalutazioni e perdite su crediti di banche e assicurazioni (commi da 49 a 51)**

La legge n. 213/2023 ha modificato il regime transitorio di deducibilità, ai fine IRES e IRAP, delle perdite su crediti di banche, società finanziarie e assicurazioni, già oggetto di alcuni interventi nel corso degli ultimi anni. Nel dettaglio, viene stabilito il differimento, in quote costanti, al periodo d'imposta in corso al 31.12.2027 e al successivo, della deduzione:

7° della quota dell'1% dell'ammontare dei componenti negativi prevista per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2024 (2024, per i soggetti "solari");

- 7° della quota del 3% dell'ammontare dei componenti negativi prevista per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2026 (2026, per i soggetti "solari") .

Viene altresì stabilito che per la determinazione degli acconti IRES e IRAP dovuti per il periodo d'imposta in corso:

- 7° al 31 dicembre 2024, si assume quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza applicare l'articolo 16, commi 4 e 9, del DI 83/2015, limitatamente alla quota dell'1 per cento dell'ammontare dei componenti negativi ivi previsti;
- 7° al 31 dicembre 2026, si assume quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata senza applicare l'articolo 16, commi 4 e 9, del DI 83/2015, limitatamente alla quota del 3 per cento dell'ammontare dei componenti negativi ivi previsti.

4. Rideterminazione del valore di partecipazioni e terreni (commi 52 e 53)

Nella Legge di Bilancio 2024 viene prorogato il regime per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate di cui all'art. 5 della L. 448/2001 e dei terreni agricoli ed edificabili di cui all'art. 7 della L. 448/2001. Viene confermata l'applicazione di tale disciplina anche alle partecipazioni negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione (possibilità introdotta dalla Legge di Bilancio per l'anno 2023).

Anche per il 2024, quindi, sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data dell'1.1.2024, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. a) - c-bis) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

La rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni (quotate e non quotate) e dei terreni per l'anno 2024 prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica del 16% che dev'essere versata:

- 7° per l'intero ammontare, entro il 30.6.2024;
- 7° in tre rate annuali di pari importo scadenti, in caso di opzione per il versamento rateale, rispettivamente, il 30.6.2024, il 30.6.2025 e il 30.6.2026;
- 7° le rate successive alla prima dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, a decorrere dal 30.6.2024.

Per la rideterminazione del valore delle partecipazioni non quotate e per i terreni, entro il 30.6.2024, occorrerà versare il totale dell'imposta sostitutiva dovuta o della prima rata. Inoltre, è necessario che entro tale data un professionista abilitato rediga e asseveri la perizia di stima (l'imposta si applica sull'intero valore risultante dalla perizia).

Per la rideterminazione del costo dei titoli, delle quote o dei diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione posseduti all'1.1.2024, il nuovo co. 1-bis dell'art. 5 della L. 448/2001 prevede la possibilità di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore normale determinato in base alla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di dicembre 2023 ex art. 9 co. 4 lett. a) del TUIR. Tale

valore deve essere assoggettato all'imposta sostitutiva del 16%. Per il versamento di tale tributo va utilizzato il codice tributo "8057" denominato "Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi per la rideterminazione dei valori di acquisto di titoli, di quote o di diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione" (ris. Agenzia delle Entrate 19.5.2023 n. 23).

5. Plusvalenze su partecipazioni realizzate da società non residenti (comma 59)

È stata estesa alle plusvalenze realizzate da società ed enti commerciali non residenti senza stabile organizzazione in Italia la possibilità di beneficiare della *participation exemption*, ove siano rispettati i requisiti previsti dall'art. 87 co. 1 del TUIR, con tassazione sul solo 5% del provento realizzato.

Ciò presuppone che la plusvalenza sia tassata anche in Italia, oltre che nello Stato di residenza del cedente, in virtù delle disposizioni interne e delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

La modifica si è concretizzata nell'inserimento del co. 2-bis nell'art. 68 del TUIR.

Il beneficio è subordinato a dei requisiti sia soggettivi (da verificare in capo al cedente), sia oggettivi (da verificare in capo alla partecipata).

I requisiti soggettivi riguardano:

- 7°** la natura giuridica (deve trattarsi di società ed enti commerciali senza stabile organizzazione italiana soggetti ad imposta nel proprio Stato di residenza);
- 7°** la localizzazione (il beneficio è riservato ai cedenti residenti in Stati dell'Unione europea e dello Spazio economico europeo).

I requisiti oggettivi riguardano:

- 7°** l'entità della partecipazione (si deve, infatti, trattare di partecipazioni qualificate secondo l'accezione dell'art. 67 co. 1 lett. c) del TUIR);
- 7°** la natura della partecipata (si deve trattare di partecipazioni diverse da quelle in società semplici e in società a regime fiscale privilegiato);
- 7°** il possesso dei requisiti previsti dall'art. 87 co. 1 del TUIR (possesso almeno annuale della partecipazione, iscrizione della partecipazione tra le immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso, residenza fiscale della partecipata in uno Stato a regime non privilegiato ed esercizio, da parte della partecipata, di imprese commerciali).

Le plusvalenze in questione continuano ad essere soggette all'imposizione sostitutiva del 26% a norma dell'art. 5 del D.Lgs. 461/97, pur se su una base imponibile ridotta: di fatto, l'imposizione della plusvalenza è pari all'1,30% (il 26% calcolato sul 5% del provento).

A differenza di quanto avviene nel regime della *participation exemption* "vera e propria", in cui le minusvalenze realizzate su partecipazioni in possesso dei requisiti per l'esenzione sono indeducibili, nell'ambito dei redditi diversi per le società non residenti le stesse minusvalenze sono deducibili per il 5% del relativo ammontare.

Pertanto, le plusvalenze che la società non residente realizza, se riferite a partecipazioni "esenti", concorrono alla formazione dell'imponibile per il 5%, e sono sommate algebricamente alle minusvalenze che la stessa società ha realizzato (sempre riferite alle partecipazioni "esenti"), anch'esse nel limite del 5%; ove le

minusvalenze siano superiori alle plusvalenze, l'eccedenza è riportata in deduzione delle plusvalenze realizzate nei periodi successivi, ma non oltre il quarto, assunte nel limite del 5%.

6. Aumento dell'aliquota della cedolare secca sulle locazioni brevi (comma 63)

Modificando l'art. 4 del DL 50/2017, che disciplina i contratti di locazione breve, la Legge di Bilancio 2024 ha previsto che dall'1.01.2024, venga elevata al 26% l'aliquota della cedolare secca applicabile, su opzione, a tali contratti, lasciando però, la possibilità di conservare l'aliquota ordinaria del 21% per un solo immobile destinato alla locazione breve.

Si definiscono "locazioni brevi" i "contratti di locazione di immobili ad uso abitativo di durata non superiore a 30 giorni, ivi inclusi quelli che prevedono la prestazione dei servizi di fornitura di biancheria e di pulizia dei locali, stipulati da persone fisiche, al di fuori dell'esercizio di attività d'impresa, direttamente o tramite soggetti che esercitano attività di intermediazione immobiliare, ovvero soggetti che gestiscono portali telematici, mettendo in contatto persone in cerca di un immobile con persone che dispongono di unità immobiliari da locare".

La disciplina delle locazioni brevi è riservata ai contratti stipulati al di fuori dell'esercizio di impresa.

In breve, dall'1.1.2024, la cedolare secca sulle locazioni brevi:

- 7°** si applica con l'aliquota ordinaria del 21% sui redditi derivanti da un solo immobile individuato dal contribuente in sede di dichiarazione dei redditi;
- 7°** si applica con l'aliquota del 26% sui redditi derivanti dalla locazione breve di altri immobili diversi da quello sopra indicato.

Si precisa che se il proprietario destina alla locazione breve più di 4 immobili nel periodo di imposta, si ricade nell'esercizio di impresa, che è incompatibile tanto con la cedolare secca, quanto con la definizione di locazione breve.

Per esautività, si ricorda che qualora nella gestione delle locazioni intervengano gli intermediari, ovvero incassino canoni o corrispettivi di contratti di locazione breve o assimilati, oppure intervengano nel pagamento dei medesimi canoni o corrispettivi, hanno l'obbligo di:

- 7°** operare in qualità di sostituti d'imposta, una ritenuta del 21% sull'ammontare dei canoni e corrispettivi all'atto del pagamento al beneficiario;
- 7°** versarla all'Erario ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97;
- 7°** operare la relativa certificazione ai sensi dell'art. 4 del DPR 322/98.

La novità contenuta all'interno della Legge di Bilancio 2024 non riguarda, in questo caso, l'ammontare della ritenuta bensì la precisazione che la ritenuta è sempre operata a titolo di acconto.

7. Plusvalenze da cessione di fabbricati oggetto di interventi con Superbonus (commi da 64 a 66)

A decorrere dall'1.1.2024, rientrano tra i redditi diversi le plusvalenze realizzate dalla cessione di immobili sui quali sono stati realizzati interventi con il Superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, che si sono conclusi da non più di 10 anni all'atto della cessione.

Sono esplicitamente esclusi gli immobili:

- 7° acquisiti per successione;
- 7° che sono stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte dei 10 anni antecedenti alla cessione o, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a 5 anni, per la maggior parte di tale periodo.

Siccome la determinazione dei costi inerenti all'immobile sul quale sono stati effettuati lavori con il superbonus impatta sulla determinazione della base imponibile utile a determinare la plusvalenza, con riguardo alle modalità di determinazione dei costi, modificando l'art. 68 co. 1 del TUIR, viene stabilito che:

- 7° se gli interventi Superbonus sono conclusi da non più di 5 anni all'atto di cessione, non si tiene conto delle spese relative a tali interventi, qualora si sia fruito dell'incentivo nella misura del 110% e siano state esercitate le opzioni di cessione del credito relativo alla detrazione spettante o dello "sconto sul corrispettivo", di cui all'art. 121 co. 1 lett. a) e b) del DL 34/2020;
- 7° se gli interventi Superbonus sono conclusi da più di 5 anni, ma entro i 10 anni all'atto di cessione, si tiene conto del 50% delle spese se si è fruito dell'agevolazione nella misura del 110% e se sono state esercitate le suddette opzioni di cessione o sconto.

Di conseguenza, nel caso in cui il superbonus sia stato fruito mediante detrazione in dichiarazione le spese sostenute rilevano sempre al 100% e pertanto incrementano sempre il costo d'acquisto (ovvero contribuiscono a ridurre la plusvalenza) indipendentemente dal tempo trascorso tra l'effettuazione dei lavori e la data di vendita dell'immobile.

Rimane fermo che per gli stessi immobili acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre 5 anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, come sopra determinato, è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

Alle suddette plusvalenze risulta possibile applicare l'imposta sostitutiva dell'IRPEF del 26%, di cui all'art. 1 co. 496 della L. 266/2005.

8. Regolarizzazione del magazzino (commi da 78 a 85)

Con la Legge di Bilancio 2024 viene consentita la regolarizzazione delle rimanenze di magazzino adeguandole alla situazione di giacenza effettiva, a determinate condizioni.

La possibilità di aderire alla disposizione riguarda il periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 (e, quindi, il 2023 per i soggetti "solari") ed è limitata agli esercenti attività d'impresa che non adottano i principi contabili internazionali e, quindi, in buona sostanza, agli OIC adopter. Sono escluse le imprese in contabilità semplificata, posta l'impossibilità di fruirne alla luce del criterio di imputazione temporale delle rimanenze.

L'adeguamento può riguardare i beni di cui all'art. 92 del TUIR.

Si tratta, quindi, delle rimanenze:

- 7° dei beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (art. 85 co. 1 lett. a) del TUIR);
- 7° delle materie prime e sussidiarie, dei semilavorati e degli altri beni mobili, esclusi quelli strumentali, acquistati o prodotti per essere impiegati nella produzione (art. 85 co. 1 lett. b) del TUIR).

Sono, invece, escluse le rimanenze relative:

- 7'** alle commesse infrannuali (cioè, di durata inferiore ai 12 mesi), ancora in corso di esecuzione al termine dell'esercizio, valutate in base alle spese sostenute (ex art. 92 co. 6 del TUIR);
- 7'** alle opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario e con tempo di esecuzione ultrannuale, valutate in base all'art. 93 del TUIR.

L'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino può avvenire tramite:

- 7'** l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi;
- 7'** l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse.

Nel caso dell'eliminazione di esistenze iniziali di quantità o di valori superiori a quelli effettivi, occorre provvedere al versamento:

- 7'** dell'IVA, determinata applicando l'aliquota media riferibile all'anno 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione specifico per ogni attività, che sarà determinato da un successivo decreto;
- 7'** di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP, nella misura del 18% da applicare alla differenza tra l'ammontare calcolato con le modalità indicate alla lettera a) e il valore eliminato.

Nel caso di iscrizione di esistenze iniziali, il contribuente deve provvedere al pagamento della sola imposta sostitutiva del 18%, da calcolare sull'intero valore iscritto.

L'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023 (cioè, nei modelli REDDITI 2024 e IRAP 2024 per i soggetti "solari").

Le imposte dovute vanno versate in due rate di pari importo:

- 7'** la prima, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30.9.2023;
- 7'** la seconda, entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024.

In caso di mancato pagamento delle imposte dovute per l'adeguamento nei termini previsti, conseguirà l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo dell'importo non pagato oltre a sanzioni ed interessi.

Resta possibile avvalersi del ravvedimento operoso, secondo le disposizioni generali.

L'imposta sostitutiva è indeducibile dalle imposte sui redditi e relative addizionali e dall'IRAP.

La regolarizzazione non ha effetto sui processi verbali di constatazione consegnati e sugli accertamenti notificati fino all'1.1.2024.

I valori risultanti dall'adeguamento:

- 7'** sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30.9.2023;
- 7'** nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi di imposta precedenti.

9. Interventi "edilizi" – aumento della ritenuta sui bonifici "parlanti" (comma 88)

A decorrere dall'1.3.2024 la ritenuta di acconto che viene applicata sui bonifici relativi ad oneri deducibili o per i quali spetta la detrazione d'imposta salirà dall'8% all'11%.

La disposizione riguarderà, quindi, il Superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020, l'ecobonus, di cui all'art. 14 del DL 63/2013, il sismabonus, di cui all'art. 16 del DL 63/2013, il bonus casa 50%, di cui all'art. 16-bis del TUIR, ma anche il c.d. "bonus barriere 75%", di cui all'art. 119-ter del DL 34/2020.

10. Ritenuta sulle provvigioni degli agenti di assicurazione (commi 89 e 90)

Dal 1.04.2024 saranno soggette a ritenuta d'acconto anche le provvigioni percepite dagli agenti di assicurazione per le prestazioni rese direttamente alle imprese di assicurazione e dai 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.

11. Nuove aliquote per IVIE e IVAFE (comma 91)

Nella Legge di Bilancio viene previsto l'incremento delle aliquote delle imposte patrimoniali sugli investimenti esteri. In particolare, dal 2024, l'IVIE (imposta sul valore degli immobili situati all'estero) passa dallo 0,76% all'1,06%, mentre l'IVAFE (imposta sul valore delle attività finanziarie all'estero) si incrementa dallo 0,2% allo 0,4%, ma soltanto per i prodotti finanziari detenuti in Paesi black list di cui al D.M. 4.05.1999. L'incremento delle aliquote si applica a partire dall'1.1.2024 anche per gli investimenti esteri effettuati in data antecedente.

12. Imposizione della costituzione dei diritti reali immobiliari (comma 92 lett. a) e b))

La Legge di Bilancio 2024 interviene sull'art. 9 co. 5 del TUIR, disponendo che ai fini delle imposte sui redditi, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso di immobili valgono anche per le costituzioni/trasferimenti di diritti reali di godimento, applicando tali disposizioni solo laddove le norme non prevedano diversamente. Inoltre, si introduce nell'art. 67, co. 1, lett. h) del TUIR la previsione secondo cui si tassano tra i redditi diversi non solo quelli derivanti dalla concessione del diritto di usufrutto su immobili, ma anche quelli *"derivanti dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento"* (es.: enfiteusi, superficie, uso e servitù).

13. Plusvalenze sulla cessione di metalli preziosi (comma 92 lett. c))

La Legge di Bilancio 2024 modifica l'articolo 68, comma 7, lettera d) del TUIR, che dispone in merito alla determinazione delle plusvalenze per le cessioni di metalli preziosi, prevedendo che per tali cessioni, in mancanza della documentazione di acquisto, le plusvalenze sono determinate in misura pari al 100% del corrispettivo di cessione e non più, quindi, in misura pari al 25% del corrispettivo di cessione come previsto precedentemente.

II. NOVITÀ IN MATERIA DI COMPENSAZIONE

1. Divieto di compensazione per carichi di ruolo scaduti (commi 94 e 96)

Con la Legge di Bilancio 2024 si introduce, nell'art. 37 del DL 223/2006, il comma 37-quinquies volto a disciplinare un peculiare divieto di compensazione in presenza di carichi di ruolo scaduti.

Nella fattispecie, la norma prevede che: *"In deroga all'articolo 8, comma 1, della legge 27 luglio 2000, n.212, per i contribuenti che **abbiano iscrizioni a ruolo per imposte erariali** e relativi accessori o accertamenti esecutivi affidati agli agenti della riscossione per importi **complessivamente superiori ad euro centomila**, per i quali i termini di pagamento siano scaduti e siano ancora dovuti pagamenti o non siano in essere provvedimenti di sospensione, **è esclusa la facoltà di avvalersi della compensazione** di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. La previsione di cui al periodo precedente cessa a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate. Si applicano le disposizioni dei commi 49-ter e 49-quater ai meri fini della verifica delle condizioni di cui al presente comma".*

Da una lettura della norma, stante l'assenza di chiarimenti, in presenza di ruoli complessivamente superiori ad 100.000 euro è vietata la compensazione tout court anche per quanto riguarda le eccedenze di credito.

In assenza di provvedimenti di sospensione, pertanto, l'unica modalità per poter di nuovo usufruire della compensazione è estinguere i ruoli, provvedendo al pagamento degli stessi.

Il menzionato divieto non sostituisce l'art. 31 co. 1 del DL 78/2010 (riferibile a tutti i ruoli, non solo erariali), che già contempla un divieto di compensazione per ruoli scaduti, circoscritto però ai carichi di ruolo superiori a 1.500 euro.

Le novità decorreranno dall'1.7.2024, pertanto si potrebbe sostenere che il divieto operi per le compensazioni che saranno effettuate a partire da tale data.

Tale divieto di compensazione riguarderà l'intera platea dei contribuenti, pertanto, persone fisiche, società ed enti. Le compensazioni vietate saranno quelle disciplinate dall'art. 17 del D.Lgs. 241/97, pertanto le compensazioni "orizzontali" (o esterne), riguardanti crediti e debiti di diversa natura che avvengono nel modello F24 e non le compensazioni "verticali" (o interne), che riguardano la stessa imposta, anche se esposte nel modello F24.

Visto il carattere ampio della formulazione normativa, sembra che il divieto riguardi anche la compensazione di crediti di imposta agevolativi, tipicamente da indicare nel quadro RU del modello REDDITI, quali ad esempio il credito per ricerca e sviluppo.

Non inibiscono la compensazione i debiti fiscali, ancorché relativi a imposte erariali, non ancora iscritti a ruolo come gli avvisi bonari oppure gli avvisi di liquidazione, gli avvisi di recupero dei crediti di imposta o gli accertamenti non esecutivi. Inoltre, i ruoli o gli accertamenti esecutivi devono riguardare "imposte erariali e relativi accessori", quindi sono esclusi, a titolo esemplificativo, i ruoli inerenti tributi locali, contributi previdenziali e premi INAIL.

Prevedendo la norma la presenza di pagamenti ancora dovuti, è da ritenere che il divieto di compensazione venga meno in presenza di accoglimento della dilazione delle somme iscritte a ruolo, unitamente al pagamento della prima rata.

Si rileva infine come la legge disciplini i risvolti procedurali e sanzionatori del divieto di compensazione, pertanto, valgono i criteri generali secondo i quali la compensazione viene ad essere sanzionata nella misura del 30% ai sensi dell'art. 13 co. 4 del D.Lgs. 471/97, essendo la stessa trattata alla stregua di un credito non spettante.

Come di consueto l'Agenzia delle Entrate attiva dei controlli preventivi volti ad accertare la presenza di eventuali profili di rischio in relazione alle compensazioni sospendendo, se ritenuto opportuno, per 30 giorni l'esecuzione del modello F24. Ove, all'esito del controllo, il credito risulti correttamente utilizzato, il pagamento si dà per eseguito, fatto che comunque si verifica con lo spirare dei 30 giorni dalla delega in assenza di blocco.

2. Estensione dell'obbligo di utilizzo dei servizi telematici in presenza di compensazioni nei modelli F24 (commi 94 e 96)

Viene esteso l'obbligo di utilizzare i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate ("F24 on line", "F24 web" o "F24 intermediari") per la presentazione dei modelli F24 contenenti compensazioni, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97 (c.d. "compensazioni orizzontali").

Tale obbligo si applica anche ai crediti maturati a titolo di contributi INPS e di premi INAIL e sarà in vigore dall'1.7.2024.

In relazione ai crediti INPS e INAIL viene però previsto che la decorrenza dell'efficacia, anche progressiva, delle nuove disposizioni e le relative modalità di attuazione, saranno definite con provvedimenti adottati d'intesa dal Direttore dell'Agenzia delle Entrate e dai direttori generali dell'INPS e dell'INAIL.

III. NOVITÀ SUI CONTROLLI DELLE PARTITE IVA

1. Effetti preclusivi in caso di apertura di nuova partita Iva dopo cessazione della precedente (comma 99)

È ampliato l'ambito di applicazione dei controlli conseguenti all'attribuzione del numero di partita IVA, già previsti dall'art. 35 co. 15-bis.1 e co. 15-bis.2 del DPR 633/72, introducendo il successivo co. 15-bis.3.

Si stabilisce che gli effetti derivanti dal provvedimento di cessazione della partita IVA emanato dall'Agenzia delle Entrate si producono anche qualora detto provvedimento sia notificato dall'ufficio ai soggetti passivi che avevano fatto richiesta di chiusura della partita IVA nei 12 mesi precedenti.

Il suddetto provvedimento di cessazione deriva da specifiche analisi del rischio connesso al rilascio di nuove partite IVA, effettuati dall'Agenzia delle Entrate, all'esito delle quali l'ufficio invita il contribuente a comparire di persona, per esibire le scritture contabili obbligatorie di cui agli artt. 14 e 19 del DPR 600/73.

Il contribuente è tenuto a dare prova dell'effettivo esercizio dell'attività d'impresa, arte o professione e dimostrare, sulla base di documentazione idonea, l'assenza dei profili di rischio individuati dall'Agenzia delle Entrate

Nel caso di mancata comparizione di persona del contribuente ovvero di esito negativo dei riscontri operati sui documenti eventualmente esibiti, l'ufficio emana un provvedimento di cessazione della partita IVA.

La partita IVA può essere successivamente richiesta dal medesimo soggetto, in qualità di imprenditore individuale, lavoratore autonomo o rappresentante legale di società, associazione o ente, con o senza personalità giuridica, costituite successivamente al provvedimento di cessazione della partita IVA.

Tuttavia, al fine della riapertura della partita IVA, è necessario il previo rilascio di polizza fideiussoria o fideiussione bancaria che abbia la durata di 3 anni dalla data del rilascio e sia di importo non inferiore a 50.000 euro.

È preclusa, inoltre, la compensazione "orizzontale" dei crediti fiscali e contributivi mediante F24, prevista dall'art. 17 del D.Lgs. 241/97, a partire dalla data di notifica del provvedimento di cessazione della partita IVA. Contestualmente alla cessazione dell'attività, al contribuente è irrogata una sanzione pari a 3.000 euro, ai sensi dell'art. 11 co. 7-quater del D.Lgs. 471/97, senza possibilità di applicare il beneficio del c.d. "cumulo giuridico". Tale sanzione è in ogni caso applicabile, anche nel caso in cui il provvedimento di cessazione sia notificato a un soggetto passivo che aveva già fatto domanda di chiusura della propria partita IVA, come precisato dalla Legge di Bilancio 2024.