

NOVITÀ FISCALI PER IL 2024

di Davide David (aggiornato al 15 gennaio 2024)

PREMESSA.....	1
LEGGE DI BILANCIO 2024.....	1
<i>Regolarizzazione del magazzino</i>	1
<i>Cessioni di fabbricati con interventi superbonus</i>	3
<i>Fringe benefit 2024 - incremento della soglia di esenzione</i>	3
<i>Rivalutazione terreni e partecipazioni e valore dei titoli negoziati</i>	4
<i>Obbligo di assicurazione per rischi catastrofali per imprese</i>	4
<i>Ruoli scaduti per importi superiori a 100.000 euro - divieto di compensazione</i>	5
ADEMPIMENTO COLLABORATIVO E ADOZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE	6
<i>Premessa</i>	6
<i>Ambiti soggettivi</i>	7
<i>Effetti premiali</i>	7
<i>Sistema certificato di controllo del rischio fiscale</i>	9
<i>Sinergie con il Modello 231</i>	10

PREMESSA

Di seguito si esaminano brevemente:

1. alcune delle disposizioni della Legge di Bilancio 2024;
2. i regimi di adempimento collaborativo (*cooperative compliance*) e di adozione del sistema di controllo del rischio fiscale (*Tax Control Framework o TCF*) nella versione derivata dalla riforma fiscale.

LEGGE DI BILANCIO 2024

Riferimento: Legge 30.12.2023 n. 213

Regolarizzazione del magazzino¹

¹ Cfr. art. 1, commi da 78 a 85, della legge di bilancio 2024.

Per il periodo d'imposta in corso al 30.09.2023 (l'anno 2023 per i soggetti con periodo "solare") è possibile regolarizzare le rimanenze di magazzino adeguandole alla situazione di giacenza effettiva. Sono però esclusi da tale possibilità i soggetti che adottano i principi contabili internazionali.

Operativamente l'adeguamento va effettuata sulle esistenze iniziali (al 1° gennaio 2023 per i soggetti "solari"): eliminando le esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi e/o iscrivendo le esistenze iniziali in precedenza omesse.

In caso di eliminazione occorre versare l'IVA ed un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP nella misura del 18%.

L'IVA va determinata applicando l'aliquota media riferibile al 2023 all'ammontare che si ottiene moltiplicando il valore eliminato per un coefficiente di maggiorazione da stabilirsi con un apposito decreto.

L'imposta sostitutiva va invece determinata applicando l'aliquota del 18% sulla differenza tra il valore eliminato moltiplicato per il suddetto coefficiente di maggiorazione ed il valore dei beni eliminati.

In caso di iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse, è dovuta l'imposta sostitutiva del 18% da calcolarsi sul nuovo valore iscritto (nulla è invece dovuto per l'IVA).

L'adeguamento, che non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere, va richiesto nelle dichiarazioni dei redditi e IRAP relative al 2023 (*rectius*, al periodo d'imposta in corso al 30.09.2023).

Le imposte vanno versate in due rate di pari importo:

- la prima, entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al 2023 (*rectius*, al periodo d'imposta in corso al 30.09.2023);
- la seconda, entro il termine previsto per il versamento della seconda rata dell'acconto delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta successivo.

I valori risultanti dalla regolarizzazione sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal 2023 (*rectius*, al periodo d'imposta in corso al 30.09.2023) e, nel limite del valore iscritto o eliminato, non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento per i periodi di imposta precedenti.

L'adeguamento non ha però effetto sui processi verbali di constatazione (PVC) consegnati e sugli accertamenti notificati fino al 1° gennaio 2024².

² Data di entrata in vigore della legge di bilancio 2024.

Cessioni di fabbricati con interventi superbonus³

Sono state modificate le norme del TUIR sulla tassazione delle plusvalenze realizzate da “privati” sulle cessioni di immobili⁴, ma solo per quanto riguarda quelle aventi ad oggetto immobili sui quali sono stati realizzati interventi beneficiando del superbonus (di cui all’art. 119 del DL 34/2020).

Le nuove regole si applicano per le cessioni di immobili effettuate a decorrere dal 1° gennaio 2024 ed entro 10 anni dalla conclusione dei lavori beneficiati dal superbonus.

Rimangono comunque esclusi dalle nuove disposizioni:

- a) gli immobili acquisiti per successione;
- b) gli immobili 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.

Per quanto concerne la tassazione, rimane valido il criterio generale di determinazione della plusvalenza (data dalla differenza tra prezzo di cessione e costi sostenuti per l’acquisto ed i lavori successivi).

Tuttavia, per i lavori per i quali è stata esercitata l’opzione per la cessione del credito o per lo “sconto in fattura” relativamente al “superbonus 110%” valgono, per i costi da sottrarre, le seguenti regole:

- se all’atto della cessione gli interventi superbonus risultano conclusi da non più di 5 anni, dai costi da sottrarre va escluso l’intero importo delle spese sostenute per tali interventi;
- se gli interventi superbonus sono conclusi da più di 5 anni, dai costi da sottrarre va escluso il 50% delle spese sostenute per tali interventi.

Sulla plusvalenza come sopra determinata è possibile optare per l’imposta sostitutiva di cui all’art. 1, co. 266, della L. 266/2005 (attualmente fissata al 26%).

Fringe benefit 2024 - incremento della soglia di esenzione⁵

Soltanto per il 2024 la soglia di non imponibilità per i dipendenti dei *fringe benefit*⁶ è elevata da 258,23 euro a:

³ Cfr. art. 1, commi da 64 a 67, della legge di bilancio 2024.

⁴ Cfr. artt. 67 e 68 del TUIR.

⁵ Cfr. art. 1, comma 16, della legge di bilancio 2024.

⁶ Cfr. art. 51, comma 3, del TUIR.

- 1.000 euro, per tutti i dipendenti;
- 2.000 euro, per i soli lavoratori dipendenti con figli fiscalmente a carico.

Rientrano nel suddetto limite, per tutti i dipendenti (con o senza figli), anche le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro per il pagamento:

- delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale;
- delle spese per l'affitto della prima casa ovvero degli interessi sul mutuo relativo alla prima casa.

Le imprese e tutti gli altri datori di lavoro devono informare le rappresentanze sindacali unitarie, laddove presenti, dell'attuazione delle nuove regole temporanee.

Rivalutazione terreni e partecipazioni e valore dei titoli negoziati⁷

È stata prevista la possibilità di rivalutare fiscalmente le partecipazioni ed i terreni (agricoli ed edificabili) posseduti da "privati" alla data del 1° gennaio 2024: sulla base di quanto già statuito per le precedenti rivalutazioni dall'art. 5 della legge 448/2001 (per le partecipazioni) e dell'art. 7 della L. 448/2001 (dei terreni).

La rivalutazione (*rectius*, rideterminazione del costo fiscale) delle partecipazioni e dei terreni per l'anno 2024 prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica del 16%: rateizzabile fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo da pagare a decorrere dal 30.06.2024 con interessi al 3% per le rate successive.

Entro il 30.06.2024 deve essere anche redatta e giurata la perizia richiesta per la rivalutazione.

Per i titoli, le quote o i diritti negoziati in mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione, posseduti alla data del 1° gennaio 2024, è inoltre prevista la possibilità di assumere, per la determinazione delle plusvalenze o minusvalenze fiscali, il valore normale determinato ai sensi dell'art. 9, co. 4, lett. a), del TUIR con riferimento al mese di dicembre 2023: in luogo del costo o valore d'acquisto.

Obbligo di assicurazione per rischi catastrofali per imprese⁸

È stato introdotto l'obbligo di stipulare un'assicurazione per la protezione da rischi catastrofali, entro il 31.12.2024, per le imprese tenute all'iscrizione nel Registro delle imprese ex art. 2188 c.c.:

⁷ Cfr. art. 1, commi 52 e 53, della legge di bilancio 2024.

⁸ Cfr. art. 1, commi da 101 a 107, della legge di bilancio 2024.

- con sede legale in Italia;
- aventi sede legale all'estero con una stabile organizzazione in Italia.

L'obbligo non opera per le imprese i cui beni immobili risultino gravati da abuso edilizio o costruiti in carenza delle autorizzazioni previste, ovvero gravati da abuso sorto successivamente alla data di costruzione.

La polizza deve coprire i danni:

- relativi ai beni individuati all'art. 2424 co. 1 c.c., sezione Attivo, voce B-II, n. 1, 2 e 3 (terreni e fabbricati, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali);
- direttamente cagionati da calamità naturali ed eventi catastrofici verificatisi sul territorio nazionale (sismi, alluvioni, frane, inondazioni ed esondazioni).

Se l'obbligo non è adempiuto, gli enti di riferimento ne dovranno tenere conto nell'assegnazione di contributi, sovvenzioni o agevolazioni di carattere finanziario a valere su risorse pubbliche, anche con riferimento a quelle previste in occasione di eventi calamitosi e catastrofici.

Ai fini dell'adempimento dell'obbligo di cui trattasi, le compagnie assicurative devono prevedere in contratto:

- a) un eventuale scoperto o franchigia non superiore al 15% del danno;
- b) premi proporzionali al rischio.

Se rifiutano o eludono l'obbligo a contrarre le compagnie assicurative sono punite con una sanzione da 100.000 a 500.000 euro.

Ruoli scaduti per importi superiori a 100.000 euro - divieto di compensazione⁹

A decorrere dal 1° luglio 2024 opererà il divieto di compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, in presenza di ruoli scaduti relativi ad imposte erariali o accertamenti esecutivi, per importi complessivamente superiori a 100.000 euro.

Si ricorda, a tale proposito, che, ai sensi dell'art. 31 del DL 78/2010, vige l'ulteriore divieto di compensazione fino a concorrenza di ruoli di ammontare superiore a 1.500 euro.

Le due disposizioni non sono in contrasto e vanno quindi lette nei seguenti termini:

- per ruoli fino a 100.000 euro il divieto di compensazione non opera in termini assoluti, dato che si può effettuare la compensazione per l'eccedenza (se, ad esempio, vi sono ruoli per 80.000

⁹ Cfr. art. 1, comma 94, della legge di bilancio 2024.

euro e crediti per 110.000 euro, è possibile utilizzare in compensazione l'eccedenza pari a 30.000 euro;

- per ruoli superiori a 100.000 euro il divieto di compensazione opera in termini assoluti (se, ad esempio, vi sono ruoli per 105.000 euro e crediti per 110.000 euro, non è possibile operare alcuna compensazione, nemmeno per l'eccedenza pari a 5.000 euro).

ADEMPIMENTO COLLABORATIVO E ADOZIONE DEL SISTEMA DI CONTROLLO DEL RISCHIO FISCALE

Riferimenti:

- Legge 9.08.2023, n. 111 (Legge delega per la riforma fiscale)
- D.Lgs. 30.12.2023, n. 221 (Disposizioni in materia di adempimento collaborativo)

Premessa

Il D.Lgs. 221/2023, in attuazione della delega per la riforma fiscale, ha:

- aggiornato l'ambito applicativo del regime di adempimento collaborativo (cooperative compliance) disciplinato dal D.Lgs. 128/2015;
- previsto un nuovo regime di adozione facoltativa del sistema di controllo del rischio fiscale (Tax Control Framework, in sigla TCF);
- introdotto un nuovo sistema premiale per le imprese che optano per la cooperative compliance o per l'adozione del TCF;
- disciplinate le modalità di realizzazione e gestione del TCF di cui deve dotarsi l'impresa per beneficiare degli effetti premiali;
- introdotto l'obbligo di certificazione del TCF da parte di un professionista indipendente in possesso di una specifica professionalità.

I regimi di adempimento collaborativo e di adozione del TCF non sono tra loro alternativi ma trovano applicazione a seconda dei requisiti propri della singola impresa.

In estrema sintesi, sia il regime cooperative compliance che quello di adozione del TCF hanno quali effetti premiali la riduzione delle sanzioni nonché l'impunità per il reato di dichiarazione infedele.

Il regime cooperative compliance ha poi degli ulteriori effetti premiali, tra i quali la riduzione del numero di periodi accertabili.

Da segnalare infine che la realizzazione e gestione del sistema di controllo (TCF) richiesto per poter

optare per i predetti regimi risulta agevolata per le società che si sono già dotate o che intendono dotarsi di un Modello 231 idoneo a prevenire anche i reati tributari e societari: data la possibilità di adattare al TFC quanto già fatto o che ci si accinge a fare per la mappatura e gestione dei rischi da detti reati.

Ambiti soggettivi

Come detto, i regimi di cooperative compliance e di adozione del TCF non sono tra loro alternativi ma trovano applicazione a seconda dell'ambito in cui si viene a trovare l'impresa.

Cooperative compliance

Possono optare per il regime di cooperative compliance:

- a) le imprese con un volume d'affari o un ammontare di ricavi non inferiore a 750 milioni di euro: limite che andrà a ridursi a 500 milioni (a decorrere dal 2026) e a 100 milioni (a decorrere dal 2028);
- b) le imprese che, pur non raggiungendo i minimi dimensionali di cui sopra, si trovano in almeno una delle seguenti situazioni:
 - i. appartengono ad un gruppo societario ed al relativo consolidato fiscale nazionale¹⁰, a condizione che almeno una società del gruppo aderente al consolidato raggiunga i predetti minimi dimensionali e che venga adottato un Sistema di controllo del rischio fiscale gestito in modo unitario per tutte le società del gruppo;
 - ii. danno esecuzione alla risposta all'istanza di interpello per nuovi investimenti di cui all'art. 2 del D.Lgs. 147/2015¹¹.

Adozione del TCF

Possono optare per il regime di adozione del TCF tutte le altre imprese (non rientranti nell'ambito di cooperative compliance), indipendentemente dal volume d'affari ed ammontare dei ricavi.

Effetti premiali

Gli effetti premiali sono diversi a seconda che l'impresa rientri in ambito di cooperative compliance ovvero di adozione del TCF.

Imprese in cooperative compliance

¹⁰ Cfr. art. 117 e seguenti del TUIR.

¹¹ Trattasi di un particolare tipo di interpello che può essere presentato per investimenti non inferiori a 15 milioni di euro che abbiano ricadute occupazionali significative.

Per queste imprese gli effetti premiali sono, in sintesi, i seguenti:

- riduzione di due anni dei termini per l'accertamento fiscale¹²;
- riduzione di un ulteriore anno dei termini per l'accertamento fiscale se si è in possesso della certificazione tributaria di cui all'art. 36 del D.Lgs. 241/1997¹³ in cui viene attestata la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali, nonché l'esecuzione degli adempimenti, dei controlli e delle attività indicati annualmente con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze;
- riduzione alla metà delle sanzioni, con relativa applicazione entro i minimi editali;
- inapplicabilità delle sanzioni per comportamenti a rischio fiscale comunicati preventivamente all'Agenzia delle entrate;
- facoltà di comunicare i rischi fiscali per periodi precedenti a quello di ingresso nel regime di cooperative compliance per ottenere anche per questi periodi la riduzione a metà delle sanzioni e la relativa applicazione entro i minimi editali;
- sospensione della riscossione delle sanzioni fino a che l'accertamento non diventa definitivo (di norma con il passato in giudicato dell'ultima sentenza);
- possibilità di contraddittorio con l'Agenzia delle entrate per una comune valutazione di situazioni a rischio fiscale prima della presentazione della dichiarazione dei redditi;
- procedura abbreviata per l'interpello fiscale;
- esonero dalla presentazione di garanzie per il rimborso delle imposte;
- impunità per il reato di dichiarazione infedele¹⁴ per condotte dipendenti da rischi fiscali relativi a elementi attivi comunicati all'Agenzia delle entrate mediante interpello o comunicazione tempestiva prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze;
- inserimento nell'apposito elenco pubblicato sul sito dell'Agenzia delle entrate.

Imprese in adozione del TCF

Per queste imprese gli effetti premiali sono, in sintesi, i seguenti:

¹² La riduzione non opera se vengono constatate violazioni realizzate mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.

¹³ Certificazione che può essere rilasciata dai revisori contabili iscritti negli albi dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro che hanno esercitato la professione per almeno cinque anni.

¹⁴ Cfr. art. 4 del D.Lgs. 74/2000.

- riduzione ad un terzo delle sanzioni, con relativa applicazione entro i minimi editali, per le violazioni relative a rischi fiscali comunicati all’Agenzia delle entrate mediante interpello prima della presentazione delle dichiarazioni fiscali o prima del decorso delle relative scadenze;
- impunità per il reato di dichiarazione infedele¹⁵ per violazioni dipendenti da rischi fiscali relativi a elementi attivi commesse nell’ambito di un caso concreto preventivamente rappresentato all’Agenzia delle entrate mediante interpello.

Sistema certificato di controllo del rischio fiscale

L’opzione, a seconda dei casi, per il regime di cooperative compliance o di adozione del TCF è consentita solo a condizione che l’impresa si doti di un efficace sistema integrato di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali anche in ordine alla mappatura di quelli derivanti dai principi contabili adottati, inserito nel contesto del sistema di governo aziendale e di controllo interno.

Tale sistema deve assicurare e prevedere:

- a) una chiara attribuzione di ruoli e responsabilità ai diversi settori dell’organizzazione in relazione ai rischi fiscali;
- b) efficaci procedure di rilevazione, misurazione, gestione e controllo dei rischi fiscali il cui rispetto sia garantito a tutti i livelli aziendali;
- c) efficaci procedure per rimediare ad eventuali carenze riscontrate nel suo funzionamento e attivare le necessarie azioni correttive;
- d) una mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali;
- e) l’invio, con cadenza almeno annuale, di una relazione agli organi di gestione dell’impresa per l’esame e le valutazioni conseguenti, con illustrazione, per gli adempimenti tributari, delle verifiche effettuate e dei risultati emersi, delle misure adottate per rimediare a eventuali carenze rilevate, nonché delle attività pianificate.

Il sistema deve inoltre:

- essere predisposto in modo coerente con le linee guida che verranno indicate da un apposito provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate;
- essere certificato, anche in ordine alla sua conformità ai principi contabili, da parte di

¹⁵ Cfr. art. 4 del D.Lgs. 74/2000.

professionisti indipendenti già in possesso di una specifica professionalità iscritti all'albo degli avvocati o dei dottori commercialisti ed esperti contabili.

I requisiti dei professionisti abilitati alla certificazione ed i loro compiti ed adempimenti verranno disciplinati da un apposito regolamento ministeriale che dovrà, tra l'altro, prevedere la possibilità per detti professionisti di avvalersi di consulenti del lavoro per le materie di loro competenza.

Sinergie con il Modello 231

Va infine evidenziato che le società che si sono già dotate di un Modello 231¹⁶ idoneo a prevenire anche i reati tributari e societari sono avvantaggiate (anche in termini di minori costi da sostenere) per l'eventuale opzione per il regime di cooperative compliance o per quello di adozione del TCF: potendo prendere a riferimento per la realizzazione e gestione del TCF quanto già fatto per la realizzazione e gestione del Modello 231 per gli ambiti tributario e societario, in particolare per quanto concerne l'individuazione dei ruoli e delle responsabilità, la mappatura dei rischi fiscali relativi ai processi aziendali nonché la progettazione ed attuazione di sistemi di controllo (protocolli, procedure, verifiche, reportistica, ecc.) atti a ridurre a livelli accettabili i rischi fiscali.

Per le società che invece intendono dotarsi di un Modello 231 è forse opportuno attendere le linee guida per il TFC che l'Agenzia delle entrate è tenuta ad emanare entro marzo del 2024: in modo da poter lavorare su entrambi i fronti.

¹⁶ Il riferimento è al Modello di organizzazione e gestione ex D.Lgs. 231/2001, la cui adozione ed efficace attuazione, unitamente alla relativa vigilanza da parte di un apposito Organismo di vigilanza, consente l'esclusione dalle sanzioni previste per le società da detto decreto in caso di compimento di alcuni reati (tra i quali quelli tributari e societari) da parte di soggetti apicali o sottoposti.