

**A TUTTE LE AZIENDE ASSOCIATE**

**Prot. n. 4/24 – LB/mm  
Circ. n. 4/FT/1 - 24**

**Verona, 11 gennaio 2024**

Oggetto: **1) ROTTAMAZIONE DEL MAGAZZINO RIPROPOSTA CON LA LEGGE DI BILANCIO 2024  
2) DIVIETO ASSOLUTO DI COMPENSAZIONE CON RUOLI SUPERIORI A EURO 100.000  
3) PROROGA PER LA RIDETERMINAZIONE AGEVOLATA DEL COSTO FISCALE  
DI PARTECIPAZIONI E TERRENI  
4) TASSATA LA PLUSVALENZA DELLA SECONDA CASA CHE HA FRUITO DEL SUPERBONUS  
5) NUOVA ALIQUOTA PER LA CEDOLARE SECCA**

## **ROTTAMAZIONE DEL MAGAZZINO RIPROPOSTA CON LA LEGGE DI BILANCIO 2024**

*La Legge di Bilancio 2024 ha riproposto la c.d. "rottamazione" del magazzino, ossia la possibilità di adeguare le esistenze iniziali di magazzino al 1° gennaio 2023.*

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

### **Soggetti interessati**

La norma non pone particolari limitazioni soggettive, stabilendo che l'adeguamento del valore del magazzino interessa tutte le imprese, ad esclusione di quelle che adottano i principi contabili internazionali. Pertanto, sono interessate tutte le società (di persone e di capitali) e le imprese individuali. Devono ritenersi escluse le imprese individuali e le società di persone che adottano il regime di contabilità semplificate ed i contribuenti in regime forfettario, in quanto in entrambi i casi il magazzino non assume valenza fiscale.

### **Ambito oggettivo**

Possono essere oggetto di adeguamento le esistenze iniziali di prodotti finiti, merci, materie prime e sussidiarie e semilavorati di cui all'articolo 92, Tuir, relative al periodo d'imposta in corso alla data del 30 settembre 2023. Si tratta quindi in generale delle esistenze iniziali al 1° gennaio 2023. Il richiamo al solo articolo 92, Tuir comporta che non possono essere oggetto di adeguamento le esistenze iniziali di cui all'articolo 93, Tuir, ossia quelle riferite alle opere, forniture e servizi infrannuali e ultrannuali.

### **Modalità di adeguamento**

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

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

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

FT 1/7

### **Eliminazione di esistenze iniziali**

L'eliminazione delle esistenze iniziali eccedenti quelle effettive può avvenire sia per quantità che per valori. L'iscrizione di un magazzino eccessivo rispetto a quello reale è normalmente sintomo di vendite non contabilizzate o per ottenere utili maggiori rispetto a quelli effettivi (o per minori perdite). La regolarizzazione prevede il versamento:

- dell'Iva determinata in base all'aliquota media del 2023, applicata sul valore eliminato corretto da un coefficiente di maggiorazione variabile in funzione del settore in cui opera l'impresa. Tale coefficiente sarà stabilito da un apposito decreto attuativo;
- dell'imposta sostitutiva Ires/Irpef ed Irap del 18% sulla differenza tra l'ammontare calcolato ai fini Iva e il valore delle esistenze iniziali eliminato.

### **Iscrizione di esistenze iniziali**

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

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

### **Versamento delle somme dovute**

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

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

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

### **Effetti della regolarizzazione**

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

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

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

## **DIVIETO ASSOLUTO DI COMPENSAZIONE CON RUOLI SUPERIORI A EURO 100.000**

*La Legge di Bilancio per l'anno 2024 introduce un divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti o accertamenti esecutivi affidati in riscossione di importo complessivamente superiore a euro 100.000.*

La Legge di Bilancio per l'anno 2024 introduce una nuova previsione atta a rendere più complicato l'utilizzo dei crediti fiscali vantati dal contribuente: in particolare, viene disposto un divieto di compensazione in presenza di ruoli scaduti o accertamenti esecutivi affidati in riscossione di importo complessivamente superiore a euro 100.000.

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

### **Il divieto di compensazione**

Il comma 94, articolo 1, Legge di Bilancio 2024 (L. 213/2023) introduce un nuovo comma 49-quinquies all'articolo 37, D.L. 223/2006, riguardante, tra gli altri, anche le regole di utilizzo dei crediti in compensazione.

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

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

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

Evidentemente, anche l'annullamento del ruolo o dell'accertamento esecutivo, farebbe decadere il divieto di compensazione.

È incerto quale sia l'effetto della rateizzazione delle somme contestate: se la rateizzazione è in corso e risulta regolare, la compensazione è possibile? Sul punto, visto il tenore letterale della nuova disposizione, vi sono molti dubbi.

Dal tenore letterale della norma, il divieto pare assoluto e non limitato all'importo del solo ruolo pendente. In altre parole, qualora vi fosse un ruolo scaduto di 130.000 euro e crediti compensabili di 500.000 euro (quindi per un ammontare ben superiori al debito), in ogni caso la compensazione sarebbe preclusa e, per poter procedere all'utilizzo in compensazione di ogni credito, occorrerebbe prima di tutto estinguere il ruolo.

Va inoltre osservato che il divieto in parola è posto, in via generale, alle compensazioni, con il rischio quindi che esso possa andare a coinvolgere tutti i crediti fiscali, non solo quelli erariali (il blocco pare quindi possa riguardare anche i crediti d'imposta introdotti da leggi speciali, che vengono indicati nel quadro RU, quali ad esempio i crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali); al contrario, i debiti iscritti a ruolo derivanti dal recupero di crediti d'imposta esposti nel quadro RU, in quanto non sono debiti erariali, non dovrebbero creare il predetto vincolo alla compensazione.

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

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

Il nuovo divieto di compensazione trova applicazione a decorrere dal prossimo 1° luglio 2024; si auspica che entro quella data l'Agenzia delle entrate provvederà a fornire le necessarie indicazioni per applicare correttamente la disposizione in commento.

## **PROROGA PER LA RIDETERMINAZIONE AGEVOLATA DEL COSTO FISCALE DI PARTECIPAZIONI E TERRENI**

*Con la Legge di Bilancio per l'anno 2024 viene disposta l'ennesima proroga dell'agevolazione consistente nella rideterminazione del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni in società non quotate nonché dei terreni agricoli ed edificabili*

Con i commi 52 e 53 dell'articolo della Legge di Bilancio per l'anno 2024 (L. 213/2023) viene disposta l'ennesima proroga dell'agevolazione consistente nella rideterminazione del costo fiscalmente riconosciuto delle partecipazioni in società non quotate nonché dei terreni agricoli ed edificabili previste, in origine, agli articoli 5 e 7 della L. 448/2001.

Con la nuova previsione, inoltre, sarà possibile procedere anche alla rideterminazione del valore delle partecipazioni di società quotate nei mercati regolamentati.

### **Dalla Riforma fiscale prevista la disciplina a regime**

Si tenga presente che con la recente legge di riforma fiscale (la L. 111/2023) vengono definiti i criteri per ridisegnare alcune fattispecie produttive di redditi diversi di cui all'articolo 67, Tuir. Con l'obiettivo di introdurre a regime la disciplina prevista dalla L. 448/2001 viene, infatti, prevista l'introduzione di un'imposta sostitutiva sulla rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni e dei terreni, anche edificabili, con possibilità di stabilire aliquote differenziate in ragione del periodo di possesso del bene. Si vedrà come il relativo decreto attuativo declinerà tale disciplina.

### **Ambito soggettivo**

Anche per il 2024, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso, potranno quindi beneficiare della possibilità di rideterminare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni posseduti alla data del 1° gennaio 2024, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera a) - c-bis), Tuir, i seguenti soggetti:

- persone fisiche (non esercenti attività d'impresa);
- società semplici e associazioni ad esse equiparate ai sensi dell'articolo 5, Tuir;
- enti non commerciali per quel che attiene alle attività non inerenti all'attività d'impresa;
- soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione in Italia.

### **Modalità di rivalutazione**

In virtù della nuova possibilità offerta dal Legislatore con la Legge di Bilancio 2024, si profilano 2 differenti modalità a seconda del bene oggetto di rivalutazione.

In particolare:

- partecipazioni in società non quotate e terreni: per rideterminare il valore delle partecipazioni non quotate e dei terreni, occorrerà che, entro il 30 giugno 2024, un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;
- partecipazioni in società quotate: per rideterminare il costo dei titoli, delle quote o dei diritti negoziati nei mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione posseduti al 1 gennaio 2024, il nuovo comma 1-bis dell'articolo 5, 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 ai sensi dell'articolo 9, comma 4, lettera a), Tuir.

### **La misura e il versamento dell'imposta sostitutiva**

Per avvalersi della rivalutazione per il 2024, la partecipazione deve essere iscritta in bilancio alla data del 1° gennaio 2024. Per perfezionare il regime agevolato in argomento, occorrerà quindi che entro il 30 giugno 2024:

- un professionista abilitato rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o dei terreni;
- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

Per quanto riguarda il "costo" della rivalutazione, per l'anno 2024 la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni (quotate e non quotate) e dei terreni prevede l'applicazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica del 16%.

L'imposta sostitutiva del 16% potrà essere versata, alternativamente:

- in unica soluzione entro il 30 giugno 2024;
- in caso di opzione per il versamento rateale, in 3 rate annuali di pari importo scadenti, rispettivamente, il 30 giugno 2024, il 30 giugno 2025 e il 30 giugno 2026; come nelle precedenti rivalutazioni le rate successive alla prima dovranno essere maggiorate degli interessi del 3% annuo, a decorrere dal 30 giugno 2024.

La rideterminazione si perfeziona con il versamento, entro il 30 giugno 2024, del totale dell'imposta sostitutiva dovuta o della prima rata.

### **Convenienza della rivalutazione**

Al fine di verificare la convenienza ad eseguire la rivalutazione, ciascun soggetto interessato dovrà necessariamente confrontare l'ammontare dell'imposta sostitutiva determinata come descritto in precedenza, con le imposte derivanti dalla tassazione "ordinaria" della plusvalenza.

Generalmente, la convenienza ad eseguire la rivalutazione sussiste quando il costo storico del bene è molto basso.

## **TASSATA LA PLUSVALENZA DELLA SECONDA CASA CHE HA FRUITO DEL SUPERBONUS**

*La Legge Bilancio per l'anno 2024 ha previsto la tassazione delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili (esclusi quelli acquisiti per successione e quelli adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari) in relazione ai quali si è fruito del Superbonus energetico o antisismico.*

L'articolo 1, commi 64-65-66, L. 213/2023 (Legge Bilancio per l'anno 2024) ha introdotto - con decorrenza 1° gennaio 2024 - nell'articolo 67, comma 1, D.P.R. 917/1986 (Tuir) una nuova lettera b-bis) che prevede la tassazione delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili (esclusi quelli acquisiti per successione e quelli adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari) in relazione ai quali si è fruito del Superbonus energetico o antisismico ai sensi dell'articolo 119, D.L. 34/2020.

La plusvalenza verrà tassata come reddito diverso solo se la vendita avverrà entro 10 anni dalla data di chiusura delle opere agevolate.

Vengono previste regole specifiche per il calcolo dell'importo della plusvalenza.

### **L'ambito di applicazione della nuova norma**

La disposizione interessa esclusivamente i soggetti beneficiari del superbonus persone fisiche: dal 1° gennaio 2024 pertanto le vendite degli immobili oggetto di interventi agevolati ai sensi dell'articolo 119, D.L. 34/2020, effettuate entro il termine di 10 anni dalla data oggetto di conclusione delle opere, generano plusvalenze tassabili.

La vendita plusvalente viene esclusa da tassazione Irpef solo in 2 casi:

1. qualora l'immobile venga acquisito per successione;
2. qualora l'immobile sia adibito ad abitazione principale del cedente e/o dei suoi familiari per la maggior parte del periodo (infradecennale) tra la data di conclusione delle opere e la data della cessione.

La nuova regola, prevista per la vendita degli immobili che hanno fruito del Superbonus, è sostitutiva per queste specifiche fattispecie della norma ordinaria che detta le regole in tema di cessioni di immobili da parte dei privati, prevista dall'art.67 co.1 lett.b) del D.P.R. 917/1986.

### **Le modalità di calcolo del costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile acquistato/costruito**

La plusvalenza è generalmente costituita dalla differenza tra i corrispettivi percepiti nel periodo di imposta e il prezzo di acquisto o il costo di costruzione dell'immobile, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

Con riferimento agli immobili che hanno fruito del superbonus, nel conteggio dei costi inerenti al bene vanno considerati:

- il 100% delle spese sostenute per l'intervento energetico e/o antisismico se il contribuente ha fruito della detrazione in dichiarazione dei redditi e non ha optato per la cessione del credito e/o lo sconto in fattura;
- il 50% delle spese sostenute per l'intervento energetico e/o antisismico se i lavori sono stati conclusi da più di 5 anni dalla data di vendita ed il contribuente ha optato per la cessione del credito o lo sconto in fattura;
- nessun costo aggiuntivo relativo all'intervento agevolabile se i lavori sono stati conclusi da meno di 5 anni e il contribuente ha optato per la cessione del credito o lo sconto in fattura.

Viene, inoltre, disposto che, laddove tra la data di acquisto o costruzione dell'immobile e la data di vendita siano decorsi più di 5 anni, il costo fiscalmente riconosciuto deve essere rivalutato in base alla variazione Istat.

Quest'ultima previsione ha notevole importanza, in quanto presupponendo un acquisto di una seconda casa fatto nel 1981 dell'abitazione e una vendita fatta nel 2030, la variazione Istat da applicare sarà quella tra il 1981 e il 2030.

Qualora le spese che hanno fruito del superbonus siano state sostenute nel 2022 e si sia fruito della detrazione 110% in dichiarazione dei redditi, se il costo di acquisto era di 40.000 euro, lo stesso andrà incrementato delle spese agevolate e della variazione Istat relativamente al costo di acquisto dei 49 anni tra il 1981 e il 2030.

L'ultima novità introdotta inerente la tassazione della plusvalenza sulla cessione di immobili che hanno fruito del superbonus riguarda la facoltà di optare per la tassazione Irpef sostitutiva, cioè la facoltà di applicare l'imposta sostitutiva Irpef del 26% anziché la tassazione ordinaria.

## NUOVA ALIQUOTA PER LA CEDOLARE SECCA

*Con la Legge di Bilancio per l'anno 2024 il Legislatore modifica la normativa relativa alla c.d. "cedolare secca" sulle locazioni creando di fatto 2 aliquote diversamente applicabili a seconda del numero di appartamenti locati.*

Con la Legge di Bilancio per l'anno 2024 il Legislatore modifica la normativa relativa alla c.d. "cedolare secca" sulle locazioni creando di fatto 2 aliquote diversamente applicabili a seconda del numero di appartamenti locati.

Più precisamente le aliquote della cedolare secca, dal 2024, saranno 2:

- il 21% di imposta sostitutiva nel caso di locazione di un solo appartamento;
- il 26% in caso di locazione di più di un appartamento per ciascun periodo d'imposta.

Appare importante ricordare che la cedolare secca, definita anche "tassa piatta" si applica in relazione alle locazioni abitative di durata non superiore a 30 giorni, con un massimo di locazioni fino a 4 appartamenti per ciascun periodo d'imposta, in quanto al superamento di tale soglia l'attività di locazione breve si presume svolta in forma imprenditoriale.

Si propone di seguito una tabella di riepilogo.

Numero di appartamenti locati	Tassazione
1	Cedolare secca 21%
Da 2 a 4	Cedolare secca 26%
Da 5 in poi	Attività imprenditoriale che necessita di apertura di partita Iva

### Limite dei 30 giorni e obbligo di ritenuta

Occorre anche rammentare che le locazioni brevi sono rappresentate da contratti di locazione di immobili a 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.

Gli intermediari che intervengono nel pagamento o incassano il prezzo devono effettuare, su tali somme, una ritenuta pari al 21%, da versare tramite modello F24, con il codice tributo "1919" e anno di incasso.

Se il beneficiario non opta, in sede di dichiarazione dei redditi, per l'applicazione del regime della cedolare secca, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto, altrimenti essa ha carattere di imposta definitiva.

Si può verificare il caso che gli intermediari non siano soggetti italiani, in tal caso l'Amministrazione finanziaria ha chiarito quanto segue:

- soggetti non residenti in possesso di una stabile organizzazione in Italia, adempiono agli obblighi tramite la stabile organizzazione;
- soggetti residenti al di fuori dell'Unione europea, in possesso di una stabile organizzazione nell'Unione Europea, adempiono agli obblighi in argomento tramite la stabile organizzazione;
- soggetti residenti al di fuori dell'Unione Europea, privi di stabile organizzazione in uno Stato UE, ai fini dell'adempimento degli obblighi ed in qualità di responsabili d'imposta, nominano un rappresentante fiscale e, in assenza di nomina dello stesso, i soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo saranno ritenuti solidalmente responsabili per l'effettuazione e il versamento della ritenuta sull'ammontare dei canoni e corrispettivi relativi;
- soggetti residenti nell'UE, riconosciuti privi di stabile organizzazione in Italia, possano adempiere direttamente agli obblighi in argomento o, in alternativa nominare, quale responsabile d'imposta, un rappresentante fiscale.

L'Ufficio Fiscale Tributario rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e con l'occasione porge distinti saluti.

Il Direttore  
Lorenzo Bossi

