

6 febbraio 2024

## Le principali novità fiscali in tema di tassazione del reddito delle persone giuridiche, società ed enti non residenti

Di seguito si espongono sinteticamente le principali novità fiscali in tema di tassazione del reddito delle persone giuridiche, società ed enti non residenti, recate dai seguenti provvedimenti normativi:

- Decreto Legislativo n. 209 del 27 dicembre 2023 (il “**Decreto 209**”)
  - Legge n. 213 del 30 dicembre 2023 (“**Legge di Bilancio 2024**”) e
  - Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 (*Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi*) (il “**Decreto 216**”).
  - Decreto Legislativo 18 ottobre 2023, n. 145 (c.d. “**Decreto Anticipi**”)
- **Decreto Legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 | Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale**
- a. Disposizioni in materia di determinazione della residenza fiscale | Residenza delle persone giuridiche**
- **Disposizione interessata - Articolo 73 (commi 3 e 5-bis) del Tuir**
  - **Disposizione modificativa - Articolo 2 del Decreto 209**

L’art. 2 del Decreto 209 è intervenuto sulla formulazione dell’art. 73, commi 3 e 5-*bis* del Tuir, modificando i criteri di collegamento con il territorio dello Stato ai fini dell’individuazione della residenza fiscale delle persone giuridiche.

Quanto al comma 3, in particolare, la nuova norma:

- a) sostituisce al concetto di “*sede dell’amministrazione*” e a quello di “*oggetto principale*”, di cui alla precedente versione dell’art. 73 del Tuir, i riferimenti alla “*sede di direzione effettiva*” e di “*gestione ordinaria in via principale*”, e
- b) fornisce una definizione (di massima) utile a determinare il significato di “*sede di direzione effettiva*” e di “*gestione ordinaria in via principale*”, realizzando un allineamento rispetto ai criteri utilizzati in sede OCSE e fatti propri dalla giurisprudenza di Cassazione più recente.

Il testo novellato dell’art. 73, comma 3, del Tuir dispone, quindi, che ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti “*le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo di imposta, hanno nel territorio dello Stato:*

- (a) *la sede legale;*
- (b) *la sede di direzione effettiva;*

(c) *la gestione ordinaria in via principale.*

*Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso”.*

I criteri di collegamento, in continuità con le norme previgenti, sono tra loro alternativi e non gerarchici; risulterà quindi sufficiente che sia soddisfatto uno solo di essi, per la maggior parte del periodo di imposta, affinché possa configurarsi la residenza fiscale in Italia di una società (o altro ente)<sup>1</sup>.

Quale conseguenza della modifica apportata al comma 3, è stata modificata anche la lettera del comma 5-bis (relativo alla presunzione di c.d. “esterovestizione”), secondo il quale *“Si considerano residenti<sup>2</sup> nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, le società ed enti che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell’articolo 2359, comma 1 Codice civile, nei soggetti indicati alle lettere a) e b) del comma 1 (Cfr. art. 73, comma 1, del Tuir, n.d.r.) se, in alternativa:*

(a) *sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell’articolo 2359, comma 1 Codice civile da soggetti residenti nel territorio dello Stato;*

(b) *sono amministrate da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato”.*

## **b. Modifiche alla disciplina delle società estere controllate (c.d. “CFC”)**

- **Disposizione interessata - Articolo 167 (modifica del comma 4, lettera a) ed introduzione dei commi 4-bis, 4-ter e 4-quater) del Tuir**
- **Disposizione modificativa - Articolo 3 del Decreto 209**

Come noto, l’applicazione della normativa CFC alle società estere controllate comporta (in generale) l’imputazione per trasparenza, ossia indipendentemente dall’effettiva percezione, al soggetto controllante residente, dei redditi del soggetto controllato non residente (CFC) localizzato in un Paese a fiscalità privilegiata, qualora quest’ultimo realizzi proventi derivanti per oltre un terzo da c.d. *passive income*.

La norma si applica ove ricorrano - congiuntamente - le seguenti condizioni:

- il livello di tassazione effettiva della CFC è inferiore alla metà di quella a cui sarebbe stato soggetto qualora fosse stato residente in Italia. A questi fini è necessario confrontare (x) il *tax rate effettivo* (ETR) estero e (y) il *tax rate virtuale* (VTR) italiano<sup>3</sup>;
- oltre 1/3 del reddito realizzato dalla CFC è costituito da *“passive income”*<sup>4</sup>.

---

<sup>1</sup> Non sono stati, invece, modificati i criteri di individuazione della residenza fiscale degli organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) e dei *trust*.

<sup>2</sup> Laddove la precedente formulazione era la seguente: *“Si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell’amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo (...)”.*

<sup>3</sup> Cfr. art. 167, comma 4, lett. a) del Tuir.

<sup>4</sup> Cfr. art. 167, comma 4, lett. b) del Tuir.

Il Decreto 209 ha modificato le disposizioni in materia di CFC, in ottica di semplificazione e di coordinamento con le disposizioni di implementazione della Direttiva n. 2022/UE/2523 del 14 dicembre 2022 sull'imposizione minima globale (c.d. Pillar 2<sup>5</sup>).

In particolare, l'art. 3 del Decreto 209<sup>6</sup> interviene allo scopo di semplificare il calcolo relativo al livello di tassazione effettiva della controllata estera, ai fini della verifica della condizione di cui all'art. 167, comma 4, lett. a) del Tuir, disponendo che il regime CFC si applichi ai soggetti controllati esteri che *"sono assoggettati a tassazione effettiva inferiore al 15 per cento"*, a condizione che il bilancio redatto dal soggetto controllato estero sia oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nel rispettivo Stato estero di localizzazione. Al ricorrere di questa condizione, non sarà, quindi, necessario operare il confronto tra ETR estero e VTR domestico per determinare se il Paese di residenza della CFC sia un Paese a fiscalità privilegiata, ai fini della disciplina in esame.

È, inoltre, chiarito che:

- a) la tassazione effettiva estera è data dal *"rapporto tra la somma delle imposte correnti dovute e delle imposte anticipate e differite iscritte nel proprio bilancio d'esercizio e l'utile ante imposte dell'esercizio risultante dal predetto bilancio"*;
- b) è necessario che il bilancio d'esercizio dei soggetti controllati non residenti (su cui si basa il calcolo dell'imposta effettiva estera) sia *"oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione dei soggetti controllati non residenti, i cui esiti sono utilizzati dal revisore del soggetto controllante ai fini del giudizio sul bilancio annuale o consolidato"*.

Nel caso in cui la condizione *sub* (b) non sia verificata, o la tassazione effettiva sia inferiore al 15%, tornerà ad operare l'obbligo di confronto tra l'ETR estero ed il VTR domestico (i soggetti controllanti residenti dovranno quindi verificare se le società controllate non residenti sono assoggettate ad una tassazione effettiva inferiore alla metà di quella a cui sarebbero state soggette qualora residenti in Italia).

Sempre per allineamento della normativa interna in materia di CFC alle norme di recepimento della Direttiva sul *Pillar 2*, il Decreto 209 introduce all'art. 167 del TUIR il comma 4-*bis*. Secondo la disposizione appena citata, nel calcolo del livello di tassazione effettiva di cui al comma 4, lettera a) dell'art. 167 Tuir dovrà tenersi conto anche dell'imposta minima nazionale equivalente<sup>7</sup> assolta dal soggetto controllato estero, in ossequio a quanto previsto dalla Direttiva 2022/UE/2523.

Poiché l'imposta minima nazionale equivalente si applica, su base territoriale, per tutte le società controllate localizzate nel medesimo Stato, ai fini dell'allocazione della quota alla singola controllata estera, il comma 4-*bis* prevede che l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel Paese di localizzazione della CFC rilevi *"in misura corrispondente all'imposta minima nazionale equivalente moltiplicata per il rapporto tra il profitto eccedente relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti i profitti eccedenti relativi alle imprese ed entità"*

---

<sup>5</sup> Le disposizioni di implementazione della Direttiva Pillar 2 sono anch'esse contenute nel Decreto 209. Si ricorda che la Direttiva disciplina la c.d. *global minimum tax*, ed introduce un sistema coordinato di regole rivolte ai grandi gruppi multinazionali finalizzate ad assicurare che gli stessi scontino un livello impositivo minimo di almeno il 15%, in relazione ai redditi prodotti in ogni Paese in cui operano, attraverso l'introduzione di regole sull'imposizione integrativa. In ambito comunitario, gli Stati membri sono tenuti a recepire la citata direttiva entro la fine del 2023 così da applicarla a decorrere dal 1° gennaio 2024.

<sup>6</sup> Il Decreto 209 attua, a questi fini, la previsione della Legge Delega sulla riforma fiscale recata dall'art. 3, comma 1, lett. f), circa la revisione dei criteri di determinazione dell'imponibile assoggettato a tassazione in Italia.

<sup>7</sup> Come definita nell'allegato A del medesimo Decreto 209.

*del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente".*

In alternativa alla verifica del livello di tassazione effettiva come sopra descritta, il comma 4-ter dell'art. 167 del Tuir (anch'esso introdotto dal Decreto 209) i soggetti controllanti italiani possono corrispondere un'imposta sostitutiva pari al 15% dell'utile netto risultante dal bilancio di esercizio del soggetto controllato estero, rettificato delle imposte sul reddito e dei componenti negativi di reddito aventi natura di svalutazioni e accantonamenti a fondo rischi. L'opzione è irrevocabile, ha una durata di tre esercizi con rinnovo tacito alla fine del triennio (salvo revoca) e si considera effettuata per tutti i soggetti controllati non residenti che integrano la condizione di cui all'art. 167, comma 4, lettera b) del TUIR. Le modalità di comunicazione dell'esercizio e revoca dell'opzione *de qua* saranno stabilite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate. Anche ai fini del pagamento dell'imposta sostitutiva, ai sensi del (nuovo) comma 4-quater dell'art. 167 del Tuir, è necessario che i bilanci di esercizio delle società estere controllate siano oggetto di revisione e certificazione da parte di operatori professionali a ciò autorizzati nello Stato estero di localizzazione dei soggetti controllati non residenti.

### **c. Trasferimento in Italia di attività economiche (c.d. *reshoring*)**

#### ➤ **Disposizione modificativa - Articolo 6 del Decreto 209**

L'art. 6 del Decreto 209 introduce un incentivo fiscale volto a promuovere lo svolgimento nel territorio dello Stato italiano di attività economiche precedentemente condotte in un paese extra-EU e al di fuori dello Spazio Economico Europeo (SEE).

Ai sensi della disposizione di nuova emanazione, i redditi derivanti da attività di impresa e da arti e professioni esercitate in forma associata, svolte in un Paese extra-UE/SEE e trasferite in Italia, non concorreranno alla formazione del reddito imponibile (ai fini delle imposte sui redditi) e del valore della produzione netta (ai fini IRAP) nella misura del 50% del loro importo, nel periodo di imposta in corso al momento del trasferimento e nei 5 periodi d'imposta successivi.

L'agevolazione si applica al ricorrere delle seguenti condizioni:

- a) le attività economiche oggetto di trasferimento non devono ricomprendere quelle esercitate in Italia nel corso dei 24 mesi antecedenti;
- b) il contribuente interessato deve tenere separate evidenze contabili, idonee a consentire il riscontro della corretta determinazione del reddito e del valore della produzione agevolabile;
- c) il trasferimento fuori dal territorio dello Stato, anche parziale, delle attività "impatriate" nei 5 periodi di imposta (10 per le grandi imprese<sup>8</sup>) successivi alla scadenza del regime agevolativo è causa di decadenza; l'Amministrazione finanziaria, in tal caso, provvederà al recupero delle imposte non pagate durante il periodo di fruizione, maggiorate degli interessi applicabili.

L'efficacia della misura agevolativa è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea ai sensi dell'art. 108, paragrafo 3, del TFUE. Sebbene la disposizione presenti un evidente stimolo per lo spostamento e la concentrazione di attività economiche nel territorio italiano, alcuni elementi potrebbero ridimensionare l'effettiva

---

<sup>8</sup> Individuate ai sensi della raccomandazione 2003/361/CE della Commissione Europea del 6 maggio 2003.

attrattività della misura. Ad esempio, il corrispettivo che potrebbe essere pagato per l'acquisizione (ed il trasferimento) di attività economiche nel territorio dello Stato costituirebbe un costo per il contribuente italiano, che (anche nella forma di maggiori ammortamenti) potrebbe comportare una riduzione significativa del reddito agevolato, e dunque del beneficio, così come le eventuali imposte pagate nello Stato estero di localizzazione dell'attività "trasferita" in Italia in sede di spostamento (*exit tax*). Sarebbe, altresì, importante definire il regime di eventuali perdite fiscali derivanti dall'attività "impatriata".

Alcuni elementi letterali dovrebbero, inoltre, costituire oggetto di chiarimento da parte dell'Amministrazione finanziaria (o dello stesso legislatore). Ad esempio, sarebbe opportuno definire i concetti di "attività di impresa" e di "trasferimento", al fine di meglio definire l'ambito applicativo del regime agevolativo (si pensi alle possibili applicazioni della norma nel caso di "trasferimenti" che avvengano in occasione di operazioni straordinarie, trasferimento di residenza, o trasferimenti di funzioni e/o rinegoziazioni di accordi preesistenti).

➤ **Legge n. 213 del 30 dicembre 2023 ("Legge di Bilancio 2024")**

**d. Credito d'imposta per il settore cinematografico e audiovisivo (modifiche al tax credit cinema)**

- **Disposizioni interessate – Articoli 15, 17, 18, 20, 21, 25, 26, 27 della Legge 14 novembre 2016, n. 220 (Legge 220/2016)**
- **Disposizione modificativa – Articolo 1, comma 54**

Sono previsti crediti d'imposta per il settore cinematografico e audiovisivo. Le disposizioni specifiche per ciascuna agevolazione, le modalità di certificazione dei costi e il regime di responsabilità dei soggetti incaricati della certificazione degli stessi saranno disposti con appositi decreti attuativi.

Il riconoscimento della spettanza del credito è subordinato ad autorizzazione preventiva. Le disposizioni specifiche relative a ciascuna agevolazione, i requisiti oggettivi e soggettivi dei beneficiari e le procedure per la richiesta, nonché le modalità di certificazione dei costi e il regime di responsabilità dei soggetti incaricati della certificazione degli stessi, saranno disposti con appositi decreti attuativi.

In base alla Legge 220/2016, il *tax credit cinema*: (i) è utilizzabile in compensazione presentando il modello F24; (ii) non è assoggettato al limite annuale di utilizzo in compensazione. Alcuni dei crediti (una volta riconosciuti come spettanti) sono anche cedibili dal beneficiario ad intermediari bancari finanziari e assicurativi, sottoposti a vigilanza prudenziale.

*i. Tax credit per le imprese di produzione cinematografica*

Alle imprese di produzione cinematografica e audiovisiva è riconosciuto un credito d'imposta pari ad un importo dal 15% al 40% del costo complessivo di produzione di opere cinematografiche e audiovisive (cfr. art. 15 della Legge 220/2016, come modificato dalla Legge di Bilancio 2024).

Per le opere cinematografiche, l'aliquota è ordinariamente prevista nella misura del 40%, fatta salva la possibilità di prevedere aliquote minori o escludere l'accesso al credito d'imposta in relazione ad alcune categorie di imprese o investimenti agevolabili (in considerazione anche delle risorse disponibili nei confronti delle imprese non indipendenti ovvero nei confronti di imprese non europee, in relazione alle dimensioni di impresa/gruppi di imprese e (iii) in relazione a determinati costi eleggibili).

ii. Tax credit per le imprese di distribuzione cinematografica

Alle imprese di distribuzione cinematografica e audiovisiva è riconosciuto un credito d'imposta pari ad un importo dal 15% al 40% delle spese complessivamente sostenute per la distribuzione nazionale e internazionale di opere cinematografiche e audiovisive (cfr. art. 16 della Legge 220/2016, come modificato dall'art. 1 co. 583 della L. 178/2020, e art. 4 ss. del D.M. 15.3.2018);

iii. Tax credit per le imprese di esercizio cinematografico

Alle imprese di esercizio cinematografico è riconosciuto un credito d'imposta pari ad un importo dal 20% al 40% (in favore delle PMI l'aliquota massima può essere innalzata fino al 60%) delle spese complessivamente sostenute per la realizzazione di nuove sale o il ripristino di sale inattive, per la ristrutturazione e l'adeguamento strutturale e tecnologico delle sale cinematografiche, per l'installazione, la ristrutturazione, il rinnovo di impianti, apparecchiature, arredi e servizi accessori delle sale (cfr. art. 17 co. 1 della Legge 220/2016, come modificato dall'art. 1 co. 583 della Legge 30 dicembre 2020, n.178, art. 9 ss. del DM 15.3.2018, DM 21.4.2021).

iv. Tax credit per le industrie tecniche e di post-produzione

Alle industrie tecniche e di post-produzione, ivi inclusi i laboratori di restauro, è riconosciuto un credito d'imposta di importo dal 20% al 30% delle spese sostenute per l'adeguamento tecnologico e strutturale del settore (cfr. art. 17 co. 2 della L. 220/2016, DM 15.3.2018 e DM 3.2.2021).

- Tax credit per il potenziamento dell'offerta cinematografica

Agli esercenti sale cinematografiche è riconosciuto un credito d'imposta (cfr. art. 18 della L. 220/2016, come modificato dalla Legge di Bilancio 2024) di importo del 40% o del 60% dei costi di funzionamento delle sale cinematografiche a seconda che siano grandi imprese (40%) o piccole o medie imprese (60%).

- Imprese di produzione esecutiva e post-produzione

Alle imprese italiane di produzione esecutiva e di post-produzione, in relazione alle opere realizzate in Italia con manodopera italiana, su commissione di produzioni estere, è riconosciuto un tax credit di importo dal 25% al 40% della spesa sostenuta nel territorio nazionale (cfr. art. 19 della L. 220/2016, come modificato dall'art. 1 co. 583 della Legge 30 dicembre 2020, n.178, e art. 19 ss. del DM 15.3.2018);

- Apporti in denaro per la produzione di opere cinematografiche

È riconosciuto un credito d'imposta per le **imprese non appartenenti al settore cinematografico e audiovisivo** fino al 40% dell'apporto in denaro effettuato per la produzione e distribuzione in Italia e all'estero di opere cinematografiche e audiovisive.

**e. Cessione di partecipazioni qualificate da parte di soggetti UE e SEE (white list) in esenzione (Pex)**

- **Disposizione interessata – Articolo 68 TUIR (Introduzione del comma 2-bis)**
- **Disposizioni modificative – Articolo 1, comma 59**

È stato esteso il regime di non concorrenza alla formazione del reddito imponibile (nella misura del 95%) alle plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni qualificate (diverse da quelle derivanti dalla partecipazione in società semplici) **da parte di società ed enti commerciali non residenti**, purché:

- a) risiedano in Stati membri dell'UE o in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) che consente un adeguato scambio di informazioni (c.d. white list<sup>9</sup>);
- b) siano soggetti ad un'imposta sul reddito delle società nello Stato di residenza.

In linea con quanto disposto dall'art. 87 del Tuir per le società cedenti residenti in Italia, la disciplina in esame si applica solo al ricorrere delle seguenti condizioni:

- a) ininterrotto possesso della partecipazione dal primo giorno del dodicesimo mese precedente quello dell'avvenuta cessione;
- b) classificazione della partecipazione nella categoria delle immobilizzazioni finanziarie nel primo bilancio chiuso durante il periodo di possesso;
- c) residenza fiscale o localizzazione dell'impresa o ente partecipato in Stati o territori diversi da quelli a regime fiscale privilegiato. Tale requisito deve sussistere ininterrottamente sin dal primo periodo di possesso; tuttavia, per le partecipazioni detenute da più di cinque periodi di imposta e oggetto di operazioni con controparti non appartenenti allo stesso gruppo del dante causa, è sufficiente che tale condizione sussista, ininterrottamente, per i cinque periodi d'imposta anteriori al realizzo stesso;
- d) esercizio da parte della società partecipata di un'impresa commerciale. Tale requisito deve sussistere ininterrottamente, al momento del realizzo, almeno dall'inizio del terzo periodo d'imposta anteriore al realizzo stesso.

Al verificarsi delle suddette condizioni, le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate (diverse da quelle derivanti da partecipazioni qualificate in imprese aventi sede in Paesi o territori a regime fiscale privilegiato) per il 5% del loro ammontare, sono sommate algebricamente alla corrispondente quota delle relative minusvalenze.

Nel caso in cui le minusvalenze siano superiori alle plusvalenze, l'eccedenza è riportata in deduzione, fino a concorrenza del 5% dell'ammontare delle plusvalenze dei periodi successivi, ma non oltre il quarto, a condizione che sia indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale le minusvalenze sono state realizzate.

La norma consente di applicare l'esenzione quasi totale da IRES ai soggetti esteri, cedenti, che non abbiano accesso ad un trattato contro le doppie imposizioni che preveda un'esenzione totale dell'eventuale plusvalenza nel Paese della fonte (l'Italia, in questo caso).

In ambito domestico, l'esenzione prevista dalla nuova norma deve essere letta in connessione con l'art. 23 del Tuir (che esclude da tassazione le plusvalenze relative a partecipazioni non qualificate, negoziate in mercati regolamentati, ovunque detenute), con l'art. 5, comma 5, del D. Lgs. n. 461 del 21 novembre 1997 (che esclude

---

<sup>9</sup> I Paesi che consentono un adeguato scambio di informazioni ai fini fiscali sono indicati nella lista di cui al DM. 4 settembre 1996, soggetta ad aggiornamenti periodici.

da tassazione le plusvalenze relative a partecipazioni qualificate o non qualificate, ed indipendentemente dal fatto che siano quotate o negoziate, realizzate da soggetti residenti all'estero di cui all'art. 6, comma 1, del Decreto Legislativo 1° aprile 1996, n. 239<sup>10</sup>, e successive modifiche e integrazioni), e con le relative eccezioni disposte in relazione a partecipazioni in società (non negoziate) il cui valore derivi, per più della metà ed in qualsiasi momento nel corso dei trecentosessantacinque giorni che precedono la loro cessione, direttamente o indirettamente, da beni immobili situati nel territorio dello Stato (c.d. *property rich companies*).

## **f. Adeguamento del magazzino**

### ➤ **Disposizioni rilevanti – Articolo 1, comma 78-85**

È stata prevista la possibilità di regolarizzare le rimanenze di magazzino adeguandole alla situazione di giacenza effettiva. La facoltà di adeguamento:

- è relativa al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 (i.e., periodo d'imposta 2023 per i soggetti "solari");
- è limitata ai contribuenti che adottano i principi contabili italiani (*OIC*) e che esercitano attività d'impresa (sono escluse le imprese in contabilità semplificata) (cfr. comma 78).

È possibile adeguare le esistenze iniziali e regolarizzare le scritture contabili di magazzino, adeguandole alla situazione di giacenza effettiva. L'adeguamento delle esistenze iniziali di magazzino può avvenire tramite:

- l'eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori superiori a quelli effettivi;
- l'iscrizione delle esistenze iniziali in precedenza omesse (cfr. comma 79).

Qualora, nel bilancio 2022, siano indicate (i) quantità superiori al reale o (ii) giacenze quantitativamente esistenti, ma valutate sulla base di costi unitari superiori a quelli effettivi, potrebbe realizzarsi un'ipotesi di eliminazione di esistenze iniziali di quantità o di valori superiori a quelli effettivi. In tale ipotesi, occorrerà provvedere al versamento (i) 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 ministeriale) e (ii) di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IRAP pari al 18% (cfr. comma 80).

Nel caso di iscrizione di esistenze iniziali in precedenza omesse, si dovrà corrispondere il 18% sul nuovo valore iscritto (cfr. comma 81).

L'adeguamento deve essere richiesto nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 (cioè, nei modelli REDDITI 2024 e IRAP 2024 per i soggetti "solari").

Le imposte dovute dovranno essere versate in due rate di pari importo, di cui: (i) la prima, entro il termine previsto per il versamento a saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 (ii) la seconda, entro il termine di versamento della seconda o unica rata dell'acconto delle imposte sui redditi relativa al periodo d'imposta 2024.

---

<sup>10</sup> Si tratta dei soggetti residenti in Stati white list, ed investitori istituzionali esteri localizzati in Stati white list.

Al mancato pagamento delle imposte dovute per l'adeguamento nei termini previsti conseguirà l'iscrizione a ruolo a titolo definitivo delle somme non pagate e dei relativi interessi, e delle sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato (cfr. comma 82).

I valori risultanti dall'adeguamento sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 settembre 2023 (i.e., 2023 per i soggetti "solari") e non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento in riferimento a periodi di imposta precedenti (nel limite del valore iscritto o eliminato) (cfr. comma 83).

L'imposta sostitutiva **non è deducibile** ai fini delle imposte sui redditi e delle relative addizionali nonché dell'IRAP (cfr. comma 84).

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

- **Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 (Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi) (il "Decreto 2016")**.

#### **g. Abrogazione ACE e regime transitorio**

- **Disposizioni interessate – Articolo 1 del Decreto-Legge 6 dicembre 2011, n. 201**
- **Disposizione modificativa – Articolo 5 del Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 216**

L'art. 5 del Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 ("**Decreto 2016**") ha abrogato, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, l'art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201 recante la disciplina agevolativa dell'Aiuto per la crescita economica ("**ACE**").

L'ACE consisteva nella deduzione di una parte del reddito proporzionale agli incrementi del patrimonio ed era riconosciuta nei confronti di:

- società di capitali, enti commerciali e stabili organizzazioni italiane dei soggetti non residenti;
- persone fisiche esercenti attività di impresa, società in nome collettivo e in accomandita semplice (purché in contabilità ordinaria).

Al fine di evitare un sostanziale effetto retroattivo della disposizione abrogativa in commento, il Decreto fa salva la possibilità di riportare in avanti le eventuali deduzioni ACE pregresse non utilizzate prevedendo che "*fino ad esaurimento dei relativi effetti, continuano ad applicarsi le disposizioni relative all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023*".

Per effetto di tale previsione, le deduzioni inutilizzate nella dichiarazione dei redditi relativa al 2023 (o che non siano state trasferite al consolidato o convertite in credito d'imposta) possono essere rinviate a nuovo per essere portate a riduzione dell'imponibile di anni seguenti fino al completo assorbimento.

#### **h. Super-deduzione per nuove assunzioni 2024**

- **Disposizione rilevante – Articolo 4 del Decreto 216**

In base all'art. 4 del Decreto Legislativo 30 dicembre 2023, n. 216 ("**Dlgs 216**"), è previsto, per l'esercizio di imposta 2024, che il costo del personale di nuova assunzione con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato

sia maggiorato, ai fini della determinazione del reddito, di un importo pari al 20% del costo riferibile all'incremento occupazionale ("**Super-deduzione**").

La Super-deduzione è valida ai soli fini delle imposte sul reddito – e non dell'IRAP – e si determina applicando il 20% al minore dei seguenti due elementi:

- a) il costo totale dei neoassunti nel 2024 (stipendi, contributi e altre spese connesse), calcolato con le regole di imputazione temporale del contribuente/datore di lavoro (*e.g.*, per competenza per le imprese; per cassa per i professionisti); e
- b) l'incremento del costo totale del personale iscritto a conto economico (nella voce B.9 del conto economico) nell'esercizio 2024 rispetto all'esercizio 2023.

L'incremento occupazionale deve essere considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ex articolo 2359 c.c. o facenti capo allo stesso soggetto.

Qualora l'elemento sub. b) sia negativo o il numero complessivo di dipendenti (inclusi quelli a tempo determinato) a fine 2024 sia inferiore al livello occupazionale di riferimento, fissato nel periodo 2023, le nuove assunzioni non determineranno alcun beneficio fiscale.

L'agevolazione di cui all'art. 4 del Decreto 216 è riconosciuta ai contribuenti che hanno esercitato l'attività nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023 (i.e., 2023, per i soggetti "solari") per almeno 365 giorni. Sono escluse le società e gli enti in liquidazione ordinaria, assoggettati a liquidazione giudiziale o agli altri istituti liquidatori relativi alla crisi d'impresa.

Con un decreto attuativo saranno stabiliti specifici coefficienti di maggiorazione in caso assunzione di lavoratori meritevoli di maggior tutela (i.e., lavoratori di cui all'Allegato 1 al Dlgs 216/2023 quali ad esempio persone con disabilità, donne con figli minori a carico).

➤ **Decreto Legislativo 18 ottobre 2023, n. 145 (c.d. Decreto Anticipi)**

**i. Disposizioni fiscali per l'industria fonografica (tax credit musica)**

- **Disposizione interessata - Articolo 7 del D.L. n. 91/2013 (modifica del comma 1)**
- **Disposizione modificativa – Articolo 13-bis**

Con l'art. 13-*bis* del D.L. 18 ottobre 2023, n. 145 (il "**Decreto Anticipi**") è stato incrementato l'importo massimo del *tax credit* in materia musicale attualmente in vigore<sup>11</sup>.

Il credito di imposta è fissato in un ammontare pari al 30% dei costi sostenuti per attività di sviluppo, produzione, digitalizzazione e promozione di registrazioni fonografiche o videografiche musicali, fino ad un importo massimo di costi sostenuti (ed agevolabili) pari a Euro 2 milioni nel triennio (soglia che, *ante* modifica in commento, era di Euro 1,2 milioni).

La misura, finalizzata a sostenere ulteriormente il comparto produttivo musicale, prevede che il credito di imposta

---

<sup>11</sup> L'art. 13-*bis* del Decreto Legge. n. 145/2023 ha modificato l'art. 7 del Decreto Legge. n. 91/2013, che regola la materia insieme al decreto attuativo di riferimento (Decreto del Ministero della Cultura del 13 agosto 2021).

sia riconosciuto (i) alle imprese produttrici di fonogrammi e videogrammi musicali, nonché (ii) alle imprese produttrici e organizzatrici di spettacoli di musica dal vivo, purché, in ogni caso, esistenti da almeno un anno prima della richiesta di accesso all'agevolazione.

Sono agevolabili (ove effettivamente sostenute) le spese relative a<sup>12</sup>:

- a) compensi afferenti allo sviluppo dell'opera, compensi spettanti agli artisti-interpreti o esecutori, al produttore artistico, all'ingegnere del suono e ai tecnici utilizzati dall'impresa per la sua realizzazione, nonché spese per la formazione e l'apprendistato effettuate nelle varie fasi di detto sviluppo;
- b) costi relativi all'utilizzo e nolo di studi di registrazione, noleggio e trasporto di materiali e strumenti;
- c) costi di post-produzione, ovvero montaggio, missaggio, masterizzazione, digitalizzazione e codifica dell'opera, nonché spese di progettazione e realizzazione grafica;
- d) costi di promozione e pubblicità dell'opera.

L'importo totale delle spese agevolabili è limitato alla somma di Euro 250.000 **per ciascuna opera** (ciascun contribuente potrà, quindi, beneficiare di un credito d'imposta massimo pari a Euro 75.000 per ciascuna opera, fermo restando l'importo massimo (pari a Euro 2 milioni nel triennio) per ciascuna impresa. L'effettivo sostenimento delle spese dovrà essere attestato da un soggetto abilitato (e.g., il presidente del collegio sindacale, un revisore legale o un professionista iscritto nell'albo dei dottori commercialisti e degli esperti contabili).

Il riconoscimento del *tax credit musica* è soggetto alla presentazione di apposita istanza (nei modi e termini prescritti dai decreti attuativi della misura) da presentarsi al Ministero della Cultura. La mancata risposta all'istanza non equivale ad autorizzazione.

Il *tax credit musica* non concorre alla formazione del reddito ai fini IRES e IRPEF, né alla formazione del valore della produzione ai fini IRAP, e non rileva ai fini del rapporto di cui all'art. 61 del TUIR e all'art. 109 comma 5 del Tuir<sup>13</sup>.

---

<sup>12</sup> Cfr. art. 4, Decreto del Ministero della Cultura del 13 agosto 2021.

<sup>13</sup> Cfr. art. 6 del D.M. 13 agosto 2021.

Il presente documento viene consegnato esclusivamente per fini divulgativi.  
Esso non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura.  
**Per ogni ulteriore chiarimento o approfondimento Vi preghiamo di contattare:**

**Luciano Acciari**  
**Partner**

Diritto tributario  
Roma  
+39 06 478751 | lacciari@gop.it

**Fabio Chiarenza**  
**Partner**

Responsabile Diritto tributario  
Roma  
+39 06 478751 | fchiarenza@gop.it

**Luciano Bonito Oliva**  
**Partner**

Diritto tributario  
Roma  
+39 06 478751 | lbonitooliva@gop.it

**Mario D'Avossa**  
**Partner**

Diritto tributario  
Milano  
+39 02 763741 | mdavossa@gop.it

**Luca Dal Cerro**  
**Partner**

Diritto tributario  
Milano  
+39 02 763741 | ldalcerro@gop.it

**Francesca Staffieri**  
**Partner**

Diritto tributario  
Milano  
+39 02 763741 | fstaffieri@gop.it

**Alessandro Zalonis**  
**Partner**

Diritto tributario  
Roma  
+39 06 478751 | azalonis@gop.it

**Vittorio Zucchelli**  
**Partner**

Diritto tributario  
Milano  
+39 02 763741 | vzucchelli@gop.it



**INFORMATIVA EX ART. 13 del Reg. UE 2016/679 - Codice in materia di protezione dei dati personali**

I dati personali oggetto di trattamento da parte dallo studio legale Gianni & Origoni (lo "Studio") sono quelli liberamente forniti nel corso di rapporti professionali o di incontri, eventi, workshop e simili, e vengono trattati anche per finalità informative e divulgative. La presente newsletter è inviata esclusivamente a soggetti che hanno manifestato il loro interesse a ricevere informazioni sulle attività dello Studio. Se Le fosse stata inviata per errore, ovvero avesse mutato opinione, può opporsi all'invio di ulteriori comunicazioni inviando una e-mail all'indirizzo: [relazioniesterne@gop.it](mailto:relazioniesterne@gop.it). Titolare del trattamento è lo studio Gianni & Origoni, con sede amministrativa in Roma, Via delle Quattro Fontane 20.