

# Private Client Novità 2024

Febbraio

## Uffici

### Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124  
T: +39 02 676441

### Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131  
T: +39 071 2916378

### Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131  
T: +39 051 4392711

### Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125  
T: +39 055 261961

### Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121  
T: +39 010 5702225

### Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122  
T: +39 081 662617

### Padova

Piazza Salvemini 2, 35131  
T: +39 049 8239611

### Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124  
T: +39 075 5734518

### Pescara

P.zza Duca D'Aosta 31, 65121  
T: +39 085 4210479

### Roma

Via Curtatone 3, 00185  
T: +39 06 809631

### Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123  
T: +39 011 883166

### Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138  
T: +39 045 8114111

## Principali novità fiscali introdotte per il 2024

Nel corso del 2023, a seguito dell'approvazione della Legge Delega 2023 e della pubblicazione della Legge di Bilancio 2024, sono stati adottati diversi decreti legislativi e introdotte nuove disposizioni che risultano essere interessanti novità in materia di *wealth planning*. Nello specifico, sono state introdotte diverse novità relative all'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche, la revisione dei regimi agevolativi previsti per le persone fisiche e le società, oltre che l'aggiornamento delle aliquote d'imposta IRPEF a decorrere dal periodo d'imposta 2024.

A seguire le novità più interessanti.

### Legge di Bilancio 2024

- Imposizione della costituzione dei diritti reali immobiliari
- Nuove aliquote per IVIE e IVAFE
- Plusvalenze su partecipazioni realizzate da società non residenti
- Proroga della rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni (quotate e non quotate)
- Cessioni immobiliari, tassate le plusvalenze da super bonus
- Innalzamento dell'aliquota al 26% per la cedolare secca sugli affitti brevi, ma solo dal secondo immobile affittato
- Novità in tema di sanzione amministrativa per la mancata iscrizione all'AIRE

### Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n.216 – Attuazione del primo modulo di riforme delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi

- Revisione delle aliquote IRPEF

### Decreto legislativo 27 dicembre 2023, n.209 – Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale

- Nuova formulazione del concetto di residenza delle persone fisiche
- Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati
- Trasferimento in Italia di attività economiche

### Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219 - Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente

- Riforma dell'istituto dell'interpello

## Legge di Bilancio 2024

### Imposizione della costituzione dei diritti reali immobiliari

La Legge di Bilancio 2024 interviene sull'art. 9 co. 5 del TUIR, mitigando il principio di equiparazione tra cessione a titolo oneroso di immobili e costituzione o trasferimenti di diritti reali, applicandolo 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".

Analizzando la novità introdotta dalla legge di bilancio 2024 alla luce dell'interpretazione adottata dalla risposta a interpello Agenzia delle Entrate 12 luglio 2023 n. 381, dal 1° gennaio 2024 rientrano nella lett. h) del co. 1 dell'art. 67 del TUIR, gli atti con i quali il pieno proprietario costituisce in favore di un terzo, a fronte di un corrispettivo, un diritto reale di godimento su immobili (uso, usufrutto, abitazione, enfiteusi, superficie e servitù prediali).

Conseguentemente, in tale fattispecie, non rileva il possesso dell'immobile ultra quinquennale o ultradecennale per gli immobili che hanno beneficiato del c.d. 'superbonus'.

### Nuove aliquote per IVIE e IVAFE

Si prevede l'incremento delle aliquote delle imposte patrimoniali sugli investimenti esteri. In particolare, dal 2024 l'IVIE passa dal precedente 0,76% all'1,06%, mentre l'IVAFA incrementa dal precedente 0,2% allo 0,4%, ma soltanto per i prodotti finanziari detenuti in Paesi black list. La decorrenza si applicherà a partire dal 1° gennaio 2024 e si ricorda che il DM 20 luglio 2023 ha eliminato la Svizzera dalla suddetta *black list*.

### Plusvalenze su partecipazioni realizzate da società non residenti

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 recepisce, di fatto, i principi delle sentenze della Corte di Cassazione del 19 luglio 2023 n. 21261 e del 25 settembre 2023 n. 27267 e, dal punto di vista tecnico, si è concretizzata nell'inserimento del co. 2-*bis* nell'art. 68 del TUIR.

Dal punto di vista soggettivo, il beneficio è riservato alle società e agli enti commerciali residenti in Stati dell'Unione europea o dello Spazio economico europeo. Sotto il profilo oggettivo, invece, si deve trattare di partecipazioni:

- qualificate (in linea di massima, superiori al 20%);

- in possesso dei requisiti previsti dall'art. 87 del TUIR (sono escluse, ad esempio, le partecipazioni in società immobiliari).

A differenza di quanto avviene nel regime della *participation exemption* già vigente, 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.

### Proroga della rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni (quotate e non quotate)

È stato riconfermato e prorogato il regime per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate di cui all'art. 5 della L. 448/2001, confermando la sua applicazione anche alle partecipazioni negoziate in mercati regolamentati o in sistemi multilaterali di negoziazione. Inoltre, viene prorogata anche la rivalutazione dei terreni (agricoli ed edificabili) di cui all'art. 7 della L. 448/2001.

Pertanto, anche per il 2024, 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 del 1° gennaio 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%, la quale dovrà essere versata per l'intero ammontare, entro il 30 giugno 2024; oppure, in caso di opzione per il versamento rateale, in tre rate annuali di pari importo scadenti, rispettivamente il 30 giugno di ciascun anno maggiorate degli interessi del 3% annuo, a decorrere dal 30 giugno 2024.

### Cessioni immobiliari, tassate le plusvalenze da super bonus

A far data dal 1° gennaio 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 d.l. 34/2020, che si sono conclusi da non più di 10 anni all'atto della cessione. In sostanza, nei successivi 10 anni dalla fine dei lavori agevolati con il 'superbonus', la vendita di immobili, diversi da quelli di cui si dirà, è rilevante ai fini delle imposte sui redditi. L'imposta applicabile alle suddette plusvalenze è l'imposta sostitutiva apri al 26%. Sono esclusi gli immobili acquisiti per successione e gli immobili 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 10 anni, per la maggior parte di tale periodo.

## Innalzamento dell'aliquota al 26% per la cedolare secca sugli affitti brevi, ma solo dal secondo immobile affittato

Viene modificato l'art. 4 del d.l. 50/2017 che disciplina i contratti di locazione breve, dove è stata elevata l'aliquota della cedolare secca applicabile (26%), su opzione, a tali contratti, con la possibilità di conservare l'aliquota ordinaria (21%) per un solo immobile destinato alla locazione breve.

Per locazioni breve, s'intendono le locazioni abitative di durata non superiore a 30 giorni e si applica sul contratto di locazione della seconda, terza e quarta casa stipulato dalle persone fisiche. Dal quinto immobile locato, invece, sarà necessario aprire la partita Iva e si presume lo svolgimento in forma imprenditoriale dell'attività ex art. 2032 c.c.. Rimane stabile. Invece, l'aliquota al 21% per i soggetti che hanno un solo immobile locato.

Ulteriore modifica introdotta, con riferimento al versamento dell'imposta, è relativa al distinguo tra i soggetti residenti in UE da quelli non residenti. I primi, operanti nell'attività di intermediazione, o i gestori di portali telematici, se incassano o intervengono nel pagamento dei canoni devono operare una ritenuta nella misura del 21% (articolo 4, comma 5, d.l. n. 50/2017), oltre alla relativa certificazione. Nel caso in cui il contribuente non abbia optato per la cedolare secca, invece, la ritenuta si considera operata a titolo di acconto e nel caso di più appartamenti locati, la differenza rispetto alla maggiore aliquota fissata al 26%, dovrà essere versata dal contribuente.

Diversamente, se il locatore non è residente in UE viene operata una distinzione in base alla presenza o meno di una stabile organizzazione in uno Stato membro. Nel primo caso, gli obblighi fiscali vengono adempiuti tramite la stabile organizzazione; nel secondo caso, invece, sarà necessario nominare un rappresentante fiscale che effettui tali adempimenti. In assenza di tale rappresentante, la norma in questione precisa che i soggetti residenti nel territorio dello Stato appartenenti allo stesso gruppo, sono solidalmente responsabili con questi ultimi per l'effettuazione e il versamento della ritenuta sull'ammontare dei canoni.

## Novità in tema di sanzione per la mancata iscrizione all'AIRE

Sono state elevate sino ad una somma ricompresa tra un minimo di Euro 200 e un massimo di Euro 1000, nel limite di cinque anni, le sanzioni amministrative pecuniarie conseguenti all'inottemperanza degli obblighi anagrafici sanciti dalla L. 1228/54, recante l'*"Ordinamento delle anagrafi della popolazione nazionale"*, nonché dal relativo regolamento di esecuzione (ossia il D.P.R. 223/89, come rivisitato dal D.P.R. 126/2015).

In linea generale, la richiesta di iscrizione è gratuita e deve essere presentata all'ufficio consolare competente per territorio o al Comune di provenienza entro 90 giorni dal trasferimento della residenza.

In ogni caso, la sanzione amministrativa pecuniaria potrà trovare applicazione a condizione che il fatto non costituisca reato ed è prevista una riduzione delle sanzioni in caso di adempimento tardivo.

## Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n.216 – Attuazione del primo modulo di riforme delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi

### Revisione delle aliquote IRPEF

Per il solo periodo d'imposta 2024, per effetto dell'intervento dell'art. 1 co. 1 del D.lgs. 216/2023, le aliquote IRPEF di cui all'art. 11 co. 1 del TUIR sono state ridotte a tre. Tale intervento pone le fondamenta per l'obiettivo prefissato in sede di riforma fiscale, ovvero, la revisione e la graduale riduzione dell'imposta, nel rispetto del principio di progressività e nella prospettiva della transizione del sistema verso l'aliquota unica. Tanto premesso, le aliquote sono state rideterminate e suddivise per scaglioni di reddito come di seguito riportate:

- a) fino a Euro 28.000, 23%;
- b) Oltre Euro 28.000 e fino a Euro 50.000, 35%;
- c) oltre Euro 50.000, 43%.

Queste nuove disposizioni si applicano per il solo periodo d'imposta 2024 (modelli 730/2025 e REDDITI PF 2025) e, pertanto, per il periodo d'imposta 2023 (modelli 730/2024 e REDDITI PF 2024), restano applicabili le precedenti disposizioni.

Infine, relativamente alla determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali per i periodi d'imposta 2024 e 2025, si assume quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni poc'anzi citate.

## Decreto legislativo 27 dicembre 2023, n.209 – Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale

### Nuova formulazione del concetto di residenza delle persone fisiche

A far data dal 1° gennaio 2024, mediante il D.lgs. 209/2023 ha previsto la modifica dell'art. 2 TUIR in merito al concetto di residenza fiscale delle persone fisiche.

Di conseguenza, ai fini delle imposte sui redditi, sono considerate residenti le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno:

- hanno la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 43 co. 2 c.c. ("*la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*");
- hanno il domicilio nel territorio dello Stato (per domicilio, a tal fine si intende per espressa previsione dell'art. 2 co. 2 del TUIR, "*il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona*");
- sono presenti nel territorio dello Stato;
- salvo prova contraria, risultano iscritte nelle anagrafi della popolazione residente.

Tali condizioni, come già succedeva in passato, sono tra loro alternative. Infatti, perché un soggetto sia considerato fiscalmente residente nel territorio dello Stato, è sufficiente che se ne verifichi anche una sola e che questa sussista per la maggior parte del periodo d'imposta, vale a dire per un periodo pari ad almeno 183 o 184 giorni anche non continuativi (requisito temporale).

### Le principali novità

#### *Nuovo concetto di domicilio*

Rispetto alle precedenti disposizioni, è stato introdotto a livello normativo, un nuovo concetto di domicilio che differisce dal precedente riferimento al concetto di domicilio in senso civilistico. Di fatti, quest'ultimo, non deve essere più identificato come il luogo in cui la persona fisica ha la sede principale dei suoi interessi sia personali che economici (senza dare prevalenza e nessuno di questi), bensì nel luogo in cui, in via principale, si sviluppano le relazioni personali e familiari.

#### *Iscrizione anagrafica come presunzione relativa di residenza in Italia*

Ulteriore elemento di novità, si realizza con il passaggio da una presunzione assoluta a una presunzione relativa legata al mantenimento dell'iscrizione anagrafica in Italia. A partire dal 1° gennaio 2024, infatti, ai fini della residenza fiscale, il puro dato formale dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente che non abbia un reale riscontro fattuale - modificando la presunzione assoluta in favore di una presunzione relativa - permette al contribuente di fornire prova contraria rispetto a quanto stabilito ex lege.

#### *Presenza fisica*

Da ultimo, è stato anche introdotto un nuovo criterio legato alla presenza fisica sul territorio dello stato italiano. Tale novità, pertanto, sembrerebbe permettere di attrarre la residenza fiscale nel nostro Paese a tutti i soggetti che, pur non avendo dimora abituale, trascorrono per la maggior parte del periodo d'imposta la loro presenza in Italia, considerando anche le frazioni di giorno. Il tutto dovrà comunque essere letto sempre con riferimento alla Convenzioni internazionali eventualmente stipulate tra gli stati coinvolti.

## Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati

A far data dal 1° gennaio 2024, in virtù dell'art. 5 del D.lgs. in tema di fiscalità internazionale, approvato il 19 dicembre 2023, è stato revisionato il regime agevolativo già vigente per i lavoratori impatriati.

In base al nuovo regime, sono agevolati nella misura del 50% (in luogo della previgente misura del 70%) i redditi dei lavoratori che trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR ove ricorrano le seguenti condizioni:

- i lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per un periodo di tempo di 4 anni;
- i lavoratori non sono stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento (sono però richiesti periodi di permanenza estera più lunghi se il lavoratore presta l'attività lavorativa in Italia in continuità con l'attività prestata all'estero di 6 o 7 anni);
- l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato;
- i lavoratori sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

I soggetti che trasferiscono la loro residenza anagrafica nell'anno 2024 entrano nel 'nuovo regime' e laddove siano divenuti proprietari entro il 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento, di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia, l'agevolazione viene prolungata per ulteriori tre periodi di imposta.

Le principali novità, dunque, si riferiscono alla riduzione della percentuale di esenzione dei redditi passando dal 70% al 50% e al ripristino dell'elevata qualificazione o specializzazione che occorre possedere al fine di poter beneficiare di tale regime, oltre che per i vincoli di pregressa e successiva residenza fiscale nel territorio italiano.

Da ultimo, è stato introdotto un 'regime transitorio', in quanto è stato espressamente previsto che le persone che trasferiscono la propria residenza anagrafica entro il 31.12.2023 applicano le disposizioni di cui all'art. 16 del D.lgs. 147/2015 attualmente vigente, ivi inclusa la facoltà di proroga dell'agevolazione per un ulteriore quinquennio.

L'agevolazione prevista dall'art. 5 del D.lgs. 209/2023 si applica, a norma del comma 7 dello stesso articolo, nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regime *de minimis*. Quest'ultimo, al 1° gennaio 2024 e fino al 2030 ha aumentato la soglia massima per impresa unica consentita dal Regolamento *de minimis*: da Euro 200.000 a Euro 300.000.

## Trasferimento in Italia di attività economiche

L'art. 6 del D.lgs. 209/2023 ha introdotto un nuovo regime agevolato per le attività economiche 'impatriate' in Italia. Esso riguarda i redditi derivanti da attività di impresa e arti e professioni esercitate in forma associata, svolte in un Paese extra-UE e trasferite nel territorio dello Stato per sei periodi di imposta ovvero dieci se si tratta di grandi imprese. L'agevolazione, quindi, riguarderebbe solo le attività già esercitate (in un Paese extra-UE) e 'impatriate', non l'avvio di nuove. Sono, invece, escluse le attività esercitate nel territorio dello Stato nei 24 mesi antecedenti il loro trasferimento.

In sostanza, tale agevolazione prevede che non concorrono a formare il reddito imponibile ai fini delle imposte sui redditi e il valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive per il 50% del relativo ammontare nel periodo di imposta in corso al momento in cui avviene il trasferimento e nei cinque periodi di imposta successivi.

Giova precisare che l'efficacia della disciplina introdotta è sottoposta ad una serie di prescrizioni, di seguiti riportate:

- Il contribuente è tenuto a mantenere evidenze contabili idonee a consentire il riscontro della corretta determinazione del reddito e del valore della produzione netta agevolabile;
- l'attività deve permanere anche nei cinque periodi d'imposta successivi alla scadenza del regime di agevolazione, ovvero dieci in caso di grandi imprese (individuata ai sensi della raccomandazione n. 2003/361/CE della Commissione del 6 maggio 2023), previa decadenza dal regime e contestuale recupero dell'agevolazione in questione da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- e necessario rispettare i requisiti di cui al regime dei *de minimis* in materia di Aiuti di Stato, come prescritto dalla normativa europea di riferimento.

## **Decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 219 - Modifiche allo Statuto dei diritti del contribuente**

### **Riforma dell'istituto dell'interpello**

Mediante il D.lgs. 219/2023 in materia di riforma dello statuto del contribuente, è stata riordinata la disciplina generale degli interpelli.

Il nuovo testo normativo di cui all' art. 11 della L.212/200, individua al c.1 le diverse tipologie di interpello già presenti nel nostro ordinamento e ha previsto alcune modifiche in merito all'interpello probatorio e l'interpello disapplicativo.

Principali novità riguardano il termine di risposta da parte dell'agenzia in quanto, a far data da tale modifica, l'Amministrazione finanziaria dovrà fornire un riscontro entro 90 giorni per tutte le tipologie di interpello; e Il comma 3, del medesimo articolo, dove si è previsto che la presentazione dell'istanza di interpello è in ogni caso subordinata al versamento di un contributo, destinato a finanziare iniziative per implementare la formazione del personale delle agenzie fiscali, la cui misura e le cui modalità di corresponsione saranno individuate con decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze in funzione della tipologia di contribuente, del suo volume di affari o di ricavi e della particolare rilevanza e complessità della questione oggetto di istanza.

### **Contatti**

**Studio Associato - Consulenza legale e tributaria**

**Family Office & Private Client Team**

**E: [it-fm-privatewealth@kpmg.it](mailto:it-fm-privatewealth@kpmg.it)**



**[kpmg.com/socialmedia](https://kpmg.com/socialmedia)  
[kpmg.com/it](https://kpmg.com/it)**

### **Private Client - Febbraio 2024**

© 2024 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.