



COMMISSIONI IN SEDUTA CONGIUNTA
V (BILANCIO, TESORO E PROGRAMMAZIONE)
CAMERA DEI DEPUTATI E
5^a (PROGRAMMAZIONE ECONOMICA, BILANCIO)
SENATO DELLA REPUBBLICA

DISEGNO DI LEGGE

*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024
e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026*

(Atto Senato n. 926)

Audizione del
Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili

INDICE

Pag.

1. Premessa.....	3
2. Articolo 18 (Modifiche alla disciplina fiscale sulle locazioni brevi e sulle plusvalenze in caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili).....	3
3. Norme di interpretazione autentica relative al Superbonus di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.....	4

1. Premessa

Signori Presidenti, Signori Senatori, Onorevoli Deputati, il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili (d'ora in avanti, "CNDCEC") desidera innanzitutto rivolgere a codeste ecc.me Commissioni parlamentari riunite in seduta congiunta il suo deferente saluto e il più vivo ringraziamento per l'opportunità che viene offerta di formulare osservazioni e proposte di modifica in merito alle disposizioni del disegno di legge relativo a "*Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2024 e bilancio pluriennale per il triennio 2024-2026*" (A.S. n. 926).

Il CNDCEC valuta positivamente l'impianto normativo complessivo del disegno di legge, che ovviamente potrà essere migliorato e completato in sede parlamentare con ulteriori misure frutto anche dei contributi provenienti da parti sociali, categorie professionali e altre organizzazioni, in modo da rendere il provvedimento più organico anche in considerazione delle finalità che sono poste a base di una legge di bilancio.

Giudizio positivo che va innanzitutto rivolto alle misure di sostegno per i lavoratori dipendenti consistenti nella conferma per il 2024 della riduzione del cuneo fiscale/contributivo sul reddito di lavoro e della riduzione dal 10 al 5 per cento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva sulle somme erogate sotto forma di premi di risultato o di partecipazione agli utili d'impresa ai lavoratori dipendenti del settore privato nonché nell'estensione anche ai lavoratori senza figli, per il 2024, della detassazione dei *fringe benefit* per il ristoro delle spese per le utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia e del gas, a cui si aggiungono le spese per l'affitto della prima casa o per gli interessi sul mutuo relativo alla prima casa. Trattasi di misure che, nonostante la loro temporaneità, vanno comunque nella direzione della riduzione della pressione fiscale e che si auspica possano essere rese strutturali, quanto prima.

Il presente documento, riferito alle sole misure di carattere fiscale previste nel disegno di legge in esame, oltre a formulare osservazioni in merito ad alcune di esse, contiene altresì ulteriori proposte che si ritengono utili per integrare il quadro degli interventi normativi della manovra di bilancio, che si sottopongono alla valutazione di codeste ecc.me Commissioni parlamentari.

Queste ulteriori proposte, laddove necessario, sono state predisposte in forma di emendamento, con corrispondente relazione illustrativa, al fine di agevolare i lavori di esame e di eventuale approvazione delle medesime.

Nel rinnovare, quindi, i ringraziamenti per l'attenzione e la sensibilità che vorranno essere riservate alle proposte contenute nel presente documento, si confida nel loro rapido recepimento normativo.

2. Articolo 18 (Modifiche alla disciplina fiscale sulle locazioni brevi e sulle plusvalenze in caso di cessione a titolo oneroso di beni immobili)

L'articolo 18 del disegno di legge, nei commi da 2 a 4, individua una nuova fattispecie di reddito imponibile ai fini dell'imposizione personale, rientrante nella categoria dei redditi diversi (che ricomprende i redditi conseguiti da persone fisiche ed enti non commerciali, al di fuori dell'esercizio di attività di lavoro dipendente o autonomo ovvero d'impresa), costituita dalle plusvalenze derivanti dalle cessioni di immobili in relazione ai quali il cedente o gli altri aventi diritto abbiano eseguito gli interventi agevolati dal c.d. Superbonus di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, la cui conclusione sia intervenuta da non più di dieci anni al momento della cessione.

La nuova disciplina prevede che ai fini della determinazione della plusvalenza imponibile le spese sostenute per interventi edilizi agevolati con il Superbonus al 110 per cento non siano scomputabili dal prezzo di vendita

qualora si sia fruito delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del citato decreto-legge n. 34 del 2020 (sconto sul corrispettivo o cessione del credito di imposta) e i predetti interventi si siano conclusi da non più di cinque anni all'atto della cessione. Qualora invece i medesimi interventi edilizi si siano conclusi da più di cinque anni all'atto della cessione, le spese sostenute per interventi edilizi agevolati con il Superbonus al 110 per cento, per le quali si sia fruito dello sconto sul corrispettivo o della cessione del credito di imposta, sono scomputabili dal prezzo di vendita nella misura del 50 per cento.

Inoltre, per gli immobili che, alla data della cessione, siano stati acquisiti o costruiti da oltre cinque anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione è rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

In merito a tali disposizioni, va osservato che esse generano *ex novo* un presupposto imponibile sino ad oggi inesistente, in funzione di scelte compiute dal contribuente in un momento in cui egli non poteva sapere che, compiendo tali scelte, si sarebbe determinato questo per lui negativo effetto fiscale.

Da questo punto di vista, l'intervento normativo, pur disponendo per il futuro, ha innegabilmente il retrogusto amaro della retroattività e si pone evidentemente in contrasto con il principio del legittimo affidamento del contribuente, per cui non risponde certo al modello ideale da seguire per l'introduzione di nuovi presupposti impositivi.

Ciò detto, la previsione dell'imponibilità delle plusvalenze relative a immobili oggetto di interventi agevolati con il Superbonus, se limitata ai casi in cui gli stessi siano ceduti entro 5 anni dall'ultimazione di tali interventi – con esclusione degli immobili ricevuti per successione e di quelli che durante tale periodo siano stati adibiti ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari per la maggior parte del tempo – potrebbe comunque essere riconosciuta come "a suo modo sistematica" rispetto all'attuale previsione, sempre nell'ambito dei redditi diversi, dell'imponibilità delle plusvalenze relative agli immobili rivenduti prima che siano trascorsi 5 anni dalla loro acquisizione.

La scelta del legislatore in merito agli immobili oggetto di interventi agevolati con il Superbonus è stata però quella di prevedere l'imponibilità in un arco temporale doppio, pari a 10 anni.

Questa scelta di 10 anni, anziché 5, non sembra trovare alcuna giustificazione se non in una certa volontà di colpire chi, in ultima analisi, ha semplicemente fruito di una opportunità che lo stesso legislatore gli aveva offerto, in relazione a immobili diversi da quelli ricevuti per successione o adibiti ad abitazione principale.

Sotto quest'ultimo profilo, le perplessità sono ancora più evidenti se si considera che la misura non viene cifrata in relazione tecnica e quindi non risponde nemmeno all'esigenza, discutibile, ma comprensibile, di reperire coperture finanziarie per altri provvedimenti di maggiore spesa o di minore entrata presenti nella manovra.

Per le ragioni che precedono, si invita pertanto caldamente il legislatore – ove non ritenesse di espungere integralmente la misura – a ridimensionarne, quanto meno, l'ambito temporale di operatività a 5 anni.

3. Norme di interpretazione autentica relative al Superbonus di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77

Con riferimento al Superbonus di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, pur consapevoli della complessità del quadro finanziario e dei

conseguenti margini di manovra estremamente risicati, si sottopone all'attenzione di codeste ecc.me Commissioni parlamentari congiunte come la mancanza di una proroga della misura del 110 per cento, anche solo di qualche mese, per quegli interventi che alla data del 31 dicembre 2023, pur in fase di avanzata esecuzione, non risultassero ancora ultimati, espone il sistema Paese a rischi di ingente contenzioso civile, amministrativo, tributario e finanche penale, con impatti notevoli sulle famiglie e sulle imprese direttamente interessate.

Nella denegata ipotesi in cui tale proroga del Superbonus al 110 per cento non potesse essere concessa, nemmeno per pochi mesi, appare oltremodo opportuno che il legislatore si faccia carico almeno di introdurre norme procedurali che, senza impatti finanziari sul bilancio dello Stato, consentano di ridurre il numero e la mole dei prevedibili corollari contenziosi derivanti anche dalla mancanza della proroga.

In particolare, si ritiene essenziale l'introduzione quanto meno delle seguenti norme procedurali:

- la previsione espressa, con riguardo a quegli interventi per i quali sono stati liquidati sino al 31 dicembre 2023 stati di avanzamento lavori (SAL) con Superbonus al 110 per cento, che, qualora il committente e l'impresa decidano di transare le reciproche obbligazioni derivanti dallo sconto in fattura praticato ai sensi dell'articolo 121, comma 1, lettera a), la rinuncia dell'impresa a percepire il 30 per cento di corrispettivo non più coperto da Superbonus, in contropartita alla rinuncia del committente a qualsiasi pretesa per penali o risarcimenti di danni derivanti dal ritardo nell'ultimazione dei lavori agevolati, comporta il diritto a fruire del Superbonus nella misura del 70 per cento del corrispettivo comprensivo della parte rinunciata dall'impresa e che la spesa si consideri comunque sostenuta alla data di emissione della fattura con applicazione dello sconto, a prescindere dalla data di pagamento della parte di tale spesa non coperta dallo sconto stesso, e ferma restando, in ogni caso, la necessità di ultimare i lavori per consolidare il diritto alle agevolazioni spettanti;
- la previsione, sempre con riguardo a quegli interventi per i quali sono stati liquidati sino al 31 dicembre 2023 SAL con Superbonus al 110 per cento, che l'eventuale mancata ultimazione dei lavori negli anni successivi al 2023 non legittimi l'Amministrazione finanziaria al recupero delle agevolazioni Superbonus già fruite mediante l'esercizio delle opzioni per lo sconto sul corrispettivo o la cessione del credito d'imposta, esercitate sulle spese relative ai predetti SAL.

Sempre al fine di prevenire il contenzioso in materia di Superbonus e garantire la certezza del diritto, si propone inoltre l'approvazione di un'ulteriore norma di interpretazione autentica delle disposizioni primarie e regolamentari che disciplinano il requisito di effettuazione congiunta degli interventi "trainati" e "trainanti", in modo tale da chiarire che, se gli interventi "trainati" sono realizzati nell'intervallo di tempo compreso tra l'inizio e la fine della realizzazione degli interventi "trainanti", il requisito di effettuazione congiunta sussiste anche con riferimento agli interventi "trainati" per i quali l'emissione della fattura, con sconto sul corrispettivo che azzerà il netto da pagare per l'intervento stesso, sia avvenuta in data successiva alla fine della realizzazione dei lavori relativi agli interventi "trainanti".

EMENDAMENTO

Articolo (Norme di interpretazione autentica relative al Superbonus di cui all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77)

[1] Al fine di prevenire e ridurre i contenziosi tributari tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, nonché i contenziosi civili tra committenti dei lavori e imprese affidatarie, con riguardo agli interventi agevolati di cui

all'articolo 119 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, le cui spese sostenute nel corso del 2023 hanno fruito dell'incentivo nella misura del 110 per cento mediante esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettere a) e b), del citato decreto-legge n. 34 del 2020, i quali alla data del 31 dicembre 2023 non risultino ancora ultimati, si dispone quanto segue:

a) le spese addebitate ai committenti nel corso del 2024 per la prosecuzione dei lavori sino alla loro ultimazione, per le quali sia esercitata l'opzione di cui all'articolo 121, comma 1, lettera a), del citato decreto-legge n. 34 del 2020, agevolate nella misura del 70 per cento, si considerano sostenute dai committenti per il loro intero ammontare, alla data di emissione della fattura recante l'indicazione dello sconto sul corrispettivo applicato, a prescindere dalla data di pagamento della parte di dette spese non coperta dallo sconto, ivi compreso il caso in cui detto pagamento venga meno per rinuncia definitiva da parte dell'impresa affidataria dei lavori, e ferma restando la necessità di ultimare i lavori per consolidare il diritto alle detrazioni spettanti sulle spese agevolate;

b) per le spese sostenute nel corso del 2023, l'agevolazione di cui all'articolo 119 del citato decreto-legge n. 34 del 2020 fruita mediante l'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1, lettera a) e b), del medesimo decreto-legge, non può essere oggetto di recupero da parte dell'Amministrazione finanziaria in ragione della mancata ultimazione nell'anno 2024 o negli anni successivi degli interventi agevolati; resta fermo il recupero dell'incentivo in presenza degli altri presupposti che comportano la perdita dell'agevolazione.

[2] Ai fini dell'applicazione dell'articolo 119, comma 2, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, e delle disposizioni attuative di cui all'articolo 2, comma 5, del decreto del Ministro dello sviluppo economico del 6 agosto 2020, n. 159844, la data delle spese sostenute per gli interventi trainati si intende ricompresa nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti, anche se il relativo documento di addebito con applicazione da parte del fornitore di uno sconto sull'intero corrispettivo, ai sensi dell'articolo 121, comma 1, lettera a), del citato decreto-legge n. 34 del 2020, viene emesso in data successiva a quella di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti, qualora la realizzazione dell'intervento trainato sia avvenuta nell'intervallo di tempo individuato dalla data di inizio e dalla data di fine dei lavori per la realizzazione degli interventi trainanti.

RELAZIONE ILLUSTRATIVA

Le disposizioni di cui al comma 1, al fine di prevenire e ridurre i contenziosi tributari tra contribuenti e Amministrazione finanziaria, nonché i contenziosi civili tra committenti dei lavori e imprese affidatarie, si occupano di tutti quegli interventi agevolati con il Superbonus di cui all'articolo 119 del decreto-legge n. 34 del 2020, non ancora ultimati alla data del 31 dicembre 2023, per i quali nell'anno 2023 il Superbonus ha potuto trovare applicazione nella misura del 110 per cento ed è stato fruito mediante opzione per lo sconto sul corrispettivo o per la cessione del credito d'imposta, e che vedranno diminuire al 70 per cento la misura dell'incentivo riconosciuto sulle spese relative alla loro prosecuzione nell'anno 2024.

In particolare:

- le disposizioni di cui alla lettera a) assicurano alle imprese affidatarie degli interventi agevolati, in relazione alle spese addebitate ai committenti nel corso del 2024 per la prosecuzione dei lavori per le quali sia praticato lo sconto sul corrispettivo ai sensi dell'articolo 121, comma 1, lettera a), del citato decreto-legge n. 34 del 2020, di non perdere il diritto al credito d'imposta pari al 70 per cento di dette

spese, nel caso in cui il committente non sia in grado di pagare il residuo 30 per cento, fermo restando che in questo caso i lavori dovranno comunque essere ultimati per consolidare il diritto alle detrazioni spettanti sulle spese agevolate. La norma prevede altresì che la spesa si consideri comunque sostenuta alla data di emissione della fattura con applicazione dello sconto, anche per la parte non coperta dallo sconto, eventualmente pagata in un momento differente;

- le disposizioni di cui alla lettera b) garantiscono invece che, laddove si determini una situazione di stallo che comporti la mancata ultimazione dei lavori agevolati dovuta all'impossibilità per il committente di pagare il 30 per cento delle spese per la prosecuzione dei lavori nel 2024, non coperte dal Superbonus al 70 per cento, tale circostanza non possa costituire presupposto per il recupero dell'incentivo fiscale già fruito nel 2023 sotto forma di sconto sul corrispettivo o di cessione del credito d'imposta.

La disposizione di cui al comma 2, al fine di prevenire il contenzioso in materia di Superbonus e garantire la certezza del diritto, costituisce norma di interpretazione autentica delle disposizioni primarie e regolamentari che disciplinano il requisito di effettuazione congiunta degli interventi "trainati" e "trainanti", in modo tale da chiarire che, se gli interventi "trainati" sono realizzati nell'intervallo di tempo compreso tra l'inizio e la fine della realizzazione degli interventi "trainanti", il requisito di effettuazione congiunta sussiste anche con riferimento agli interventi "trainati" per i quali l'emissione della fattura, con sconto sul corrispettivo che azzerava il netto da pagare per l'intervento stesso, sia avvenuta in data successiva alla fine della realizzazione dei lavori relativi agli interventi "trainanti".