

**IL PUNTO
DELLA
SETTIMANA**

**1 – 8 APRILE
FLASH FISCALE**

SOMMARIO

LA NORMATIVA	3
LA PRASSI	5
LE SENTENZE	8

LA NORMATIVA

UN NUOVO TASSELLO NELL'ITER DI ATTUAZIONE DELLA DELEGA FISCALE: PUBBLICATO IN GAZZETTA UFFICIALE IL DECRETO DI REVISIONE DELLE ACCISE

Prosegue – ed è quasi in via di conclusione – l'iter di attuazione della riforma tributaria prevista dalla Delega fiscale (cfr. Legge n. 111/2023, art. 21).

Uno dei cardini della delega per la riforma fiscale è il riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario mediante l'individuazione delle norme vigenti del sistema tributario, la loro riorganizzazione per settori omogenei, il coordinamento e l'abrogazione delle disposizioni non più attuali.

Un passo in avanti in tal senso è stato compiuto con la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del 4 aprile 2025 del **decreto legislativo n. 43/2025, di revisione del sistema delle accise**.

Il provvedimento, in primo luogo, razionalizza e semplifica gli adempimenti richiesti agli operatori e introduce un riconoscimento premiale ai contribuenti "affidabili".

Viene introdotta, difatti, la figura del "soggetto obbligato accreditato" (SOAC), riconoscimento per i contribuenti con un alto livello di affidabilità fiscale che potranno beneficiare di agevolazioni, come l'esonero dalla debenza delle cauzioni e semplificazioni burocratiche.

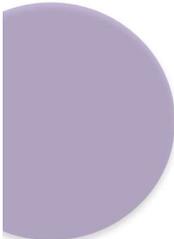
La qualifica viene attribuita – previa richiesta – al termine di un'istruttoria condotta dall'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli, la quale attribuisce al contribuente un punteggio compreso tra zero e cento.

Il punteggio minimo necessario è pari a sessanta. In base al punteggio sono previsti tre livelli di affidabilità: base, medio e avanzato. Le agevolazioni cambiano secondo il livello raggiunto.

Per il resto, lo status di attuazione della legge delega è schematizzato nella tabella seguente.

Decreti attuativi Legge delega fiscale in itinere - Legge 111/2023	
Attuazione del primo modulo di riforma delle imposte sul reddito delle persone fisiche e altre misure in tema di imposte sui redditi	DLGS 216/2023
Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale	DLGS 209/2023
Modifiche allo statuto dei diritti del contribuente	DLGS 219/2023
Disposizioni in materia di contenzioso tributario	DLGS 220/2023
Disposizioni in materia di adempimento collaborativo	DLGS 221/2023
Razionalizzazione e semplificazione delle norme in materia di adempimenti tributari	DLGS 1/2024
Disposizioni in materia di procedimento accertativo e concordato preventivo	DLGS 13/2024
Riforma il sistema sanzionatorio tributario	DLGS 87/2024
Disposizioni in materia di riordino del sistema nazionale della riscossione	DLGS 110/2024

Disposizioni integrative e correttive in materia di regime di adempimento collaborativo, razionalizzazione e semplificazione degli adempimenti tributari e concordato preventivo biennale	DLGS 108/2024
Razionalizzazione dell'imposta di registro, sulle successioni e donazioni, di bollo e di altri tributi indiretti diversi dall'IVA	DLGS 139/2024
Revisione del regime impositivo dei redditi	DLGS 192/2024
Testo unico dei tributi erariali minori	DLGS 174/2024
Testo unico delle sanzioni tributarie, amministrative e penali	DLGS 173/2024
Testo unico della giustizia tributaria	DLGS 175/2024
Testo unico in materia di versamenti e di riscossione	DLGS 33/2025
Decreto legislativo Revisione delle disposizioni in materia di accise	DLGS 43/2025
Schema di decreto legislativo disposizioni integrative e correttive adempimenti tributari, concordato preventivo biennale, giustizia tributaria e sanzioni tributarie	Esaminato nel Cdm 13 marzo 2025



LA PRASSI

RISOLUZIONE N. 23/2025: IMPOSTA DI REGISTRO AL 9% PER LA COSTITUZIONE DEL DIRITTO DI SUPERFICIE SU TERRENI AGRICOLI

Cambio di rotta dell’Agenzia delle Entrate sull’imposta di registro dovuta per la costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli: l’atto sconta l’imposta con la minore aliquota del 9%, anziché del 15%.

Il chiarimento arriva con la risoluzione n. 23 del 3 aprile 2025, con la quale viene superato il precedente (negativo) orientamento di prassi, da cui si era discostata anche la Corte di Cassazione.

La questione – da anni dibattuta – riguarda(va) la corretta interpretazione dell’art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86, che individua le aliquote dell’imposta di registro applicabili ai diversi atti, prevedendo:

- un’aliquota del 2% per i trasferimenti di abitazioni (diverse da A/1, A/8 o A/9) che soddisfano le condizioni di “prima casa” individuate dalla Nota II-bis all’art. 1 della Tariffa, parte I, allegata al DPR 131/86;
- **un’aliquota del 15% per i trasferimenti di terreni agricoli** e relative pertinenze a favore di soggetti diversi dai coltivatori diretti e dagli imprenditori agricoli professionali, iscritti nella relativa gestione previdenziale e assistenziale;
- **un’aliquota residuale del 9% per gli atti traslativi a titolo oneroso della proprietà di beni immobili in genere e atti traslativi o costitutivi di diritti reali immobiliari di godimento.**

L’Agenzia delle Entrate ha sempre ritenuto applicabile agli atti di costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli l’imposta di registro del 15%.

Tuttavia, la Corte di Cassazione si è più volte opposta a tale indirizzo rilevando come gli atti di costituzione del diritto di superficie, non essendo equiparabili a “trasferimenti”, debbano scontare l’imposta di registro con l’aliquota del 9%, espressamente prevista per gli atti “costitutivi”.

In sostanza, l’aliquota del 15% riguarda solo il “trasferimento” di terreni agricoli e non può essere estesa agli atti che, invece, costituiscono diritti reali di godimento.

Difatti, l’“atto costitutivo” di diritti reali (tra cui il diritto di superficie), sconta l’aliquota inferiore del 9%, e ciò a prescindere dalla natura agricola del terreno.

Con la risoluzione in commento, quindi, l’Agenzia delle Entrate si adegua all’orientamento più volte ormai espresso dalla Corte di Cassazione, espressamente riconoscendo che *“agli atti di costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli si applica l’aliquota del 9 per cento prevista dal primo periodo dell’articolo 1, comma 1, della Tariffa, in luogo dell’aliquota del 15 per cento di cui al terzo periodo del medesimo comma”*.

RISPOSTA N. 89/2025: BONUS BARRIERE ARCHITETTONICHE: QUALE LIMITE DI SPESA PER INTERVENTI SU PARTI COMUNI DI EDIFICI CATASTALMENTE AUTONOMI?

Nel caso di interventi agevolabili realizzati su parti comuni di due edifici catastalmente autonomi, la detrazione e il limite di spesa entro il quale è possibile beneficiare del “bonus barriere architettoniche al 75%”, devono essere calcolati separatamente per ciascun edificio, in base alla sua categoria catastale.

È questo il principio affermato dall’Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 89 del 7 aprile 2025.

La fattispecie esaminata riguarda la realizzazione di lavori di adeguamento per l’eliminazione di barriere architettoniche, ammessi all’agevolazione regolata dall’articolo 119-ter del decreto Rilancio, su un complesso immobiliare costituito da due edifici separati, uno appartenente alla categoria catastale B/5 e l’altro alla categoria catastale C/6, ma **con un unico e comune accesso dall’esterno**.

Come noto, l’art. 119-ter, comma 2, del DL 34/2020 stabilisce che la detrazione nella misura del 75% delle spese sostenute per l’esecuzione di interventi volti all’eliminazione delle barriere architettoniche è calcolata su un limite di spesa pari a:

- 50.000 euro, per gli edifici unifamiliari o per le unità immobiliari situate all’interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall’esterno;
- 40.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l’edificio per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari;
- 30.000 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l’edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari.

Il caso analizzato dall’Amministrazione finanziaria è peculiare in quanto non esplicitamente contemplato dalla norma. Si tratta, difatti, di **più edifici catastalmente autonomi ma con accesso comune**.

Ciò detto, l’Agenzia delle Entrate riconduce l’ipotesi a quelle per le quali opera il limite massimo di spesa più elevato, ossia 50.000 euro.

Non solo. Aggiunge, altresì, che la detrazione ammessa e il relativo limite di spesa vanno calcolati separatamente per ciascun edificio, prendendo in considerazione le rispettive categorie catastali.

In questo caso, quindi, l’importo totale della detrazione per il contribuente è pari a 100.000 euro (50mila euro per l’edificio di categoria B/5 e 50mila euro per l’edificio di categoria C/6).

RISPOSTA N. 82/2025: SCISSIONE E CREDITI D’IMPOSTA DA BONUS EDILIZI: LA LORO RIPARTIZIONE È RIMESSA ALLA VOLONTÀ DELLE PARTI

Nell’ambito di una operazione di scissione societaria, i crediti d’imposta della società scissa derivanti da bonus edilizi (i.e. Ecobonus e Superbonus) rappresentano un autonomo elemento del patrimonio dell’ente, che, come tale, può essere ripartito a discrezione delle parti coinvolte.

È questo il principio affermato dall’Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 82 del 27 marzo 2025.

Per giungere a tale conclusione, l'Amministrazione finanziaria richiama, anzitutto, la disciplina di riferimento in materia di scissione societaria.

In particolare, l'art. 173, comma 4, del TUIR, il quale individua specifici criteri di ripartizione delle posizioni soggettive facenti capo alla società scissa. La norma, difatti, stabilisce che le posizioni soggettive della società scissa, comprese quelle relative ai crediti e debiti d'imposta, sono ripartite tra la scissa e le beneficiarie della scissione in proporzione delle quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste.

Per contro, le altre poste dell'attivo patrimoniale possono, invece, essere liberamente ripartite tra le società coinvolte.

Nucleo della questione, dunque, è se i crediti d'imposta derivanti dai bonus edilizi (nello specifico crediti da ecobonus ex art. 14 del DL 63/2013 e crediti da superbonus ex artt. 119 e 121 del DL 34/2020) debbano essere qualificati come "posizioni soggettive" ai sensi dell'art. 173, comma 4, del TUIR.

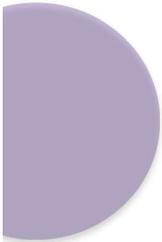
In tal caso, difatti, dovranno essere ripartiti secondo i criteri stabiliti dalla norma; altrimenti, potranno essere gestiti liberamente dalle società coinvolte nella scissione.

Ebbene, l'Agenzia delle Entrate chiarisce anzitutto cosa debba intendersi per "posizione soggettiva": una situazione giuridica attiva o passiva generata dalla normativa sulle imposte dirette in capo alla scissa, quindi tutte quelle situazioni che avrebbero generato effetti nell'attività di misurazione del reddito della scissa nei periodi successivi alla scissione.

Ciò premesso, viene richiamata al proposito la precedente risposta a interpello n. 48/2024, ove era stata negata la natura di "posizioni soggettive" ai crediti d'imposta per ricerca e sviluppo, affermando che potessero essere ripartiti liberamente tra le società come qualunque altra posta dell'attivo patrimoniale.

Ciò in quanto gli stessi non incidono sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito imponibile e delle imposte sul reddito delle società coinvolte.

Dunque, assimilando ad essi i crediti d'imposta derivanti da interventi edilizi, viene rilevato che anche questi ***"non incidano sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito imponibile e delle imposte sul reddito delle società coinvolte nell'operazione straordinaria e che, pertanto, non siano da ritenersi riconducibili tra le posizioni soggettive di cui al comma 4 dell'articolo 173 del Tuir, in quanto rappresentano un autonomo elemento del patrimonio della scissa che, come tale, è idoneo a essere oggetto di ripartizione, in sede di progetto di scissione, secondo la volontà delle parti"***.



LE SENTENZE

CASS. CIV., SEZ. V, ORD. 26-03-2025, N. 8019

Non costituisce causa di decadenza dall'Ecobonus l'invio tardivo della comunicazione all'ENEA.

È, in sintesi, il principio affermato con l'ordinanza n. 8019 del 26 marzo 2025, ove la Corte di Cassazione si esprime circa il dibattuto tema della natura del termine a disposizione del contribuente per procedere alla comunicazione all'ENEA.

Come noto, i soggetti che intendono avvalersi della detrazione relativa alle spese per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, di cui agli artt. 1, commi 344-347, della L. 296/2006 e 14 del DL 63/2013 (c.d. Ecobonus), hanno l'onere di trasmettere all'ENEA una comunicazione contenente i dati relativi ai lavori eseguiti entro 90 giorni dal termine degli stessi.

Sulla natura (decadenziale o meno) di tale termine la Corte di Cassazione si è espressa in senso favorevole per il contribuente.

In sostanza, l'invio tardivo della comunicazione non può essere considerato causa di decadenza.

Ciò in quanto – affermano i Giudici – la decadenza dal beneficio non è espressamente prevista dalla normativa che regola il Bonus. E in assenza di un'espressa previsione di legge in tal senso, la decadenza non desumibile neanche da una interpretazione sistematica della disciplina primaria e secondaria di riferimento, in considerazione delle finalità meramente statistiche per le quali l'adempimento è prescritto.