

**IL PUNTO
DELLA
SETTIMANA**

**2-6 DICEMBRE
FLASH FISCALE**

SOMMARIO

LA NORMATIVA	3
LA PRASSI.....	5

LA NORMATIVA

PROSEGUE L'ITER DI ATTUAZIONE DELLA DELEGA FISCALE: PUBBLICATI IN GAZZETTA UFFICIALE ALTRI TRE TESTI UNICI

Uno dei cardini della delega per la riforma fiscale (cfr. Legge n. 111/2023, art. 21) è il **riordino organico delle disposizioni che regolano il sistema tributario mediante l'adozione di testi unici**.

L'opera di riordino – in una fase di attuazione ormai avanzata - riguarda 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 ulteriore passo in avanti è stato compiuto lo scorso 28 novembre con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale (n.279 del 28 novembre 2024) dei seguenti **Testi Unici fiscali**, che operano una ricognizione della normativa già vigente nei diversi ambiti impositivi:

- **TU delle Sanzioni tributarie, amministrative e penali** – D.lgs. 173/2024;
- **TU dei tributi erariali minori** – D.Lgs. 174/2024;
- **TU giustizia tributaria** – D.Lgs. 175/2024.

Il **Testo unico delle sanzioni tributarie, amministrative e penali** ha carattere compilativo e l'obiettivo di riordinare e coordinare la normativa vigente in materia, contenuta in diverse fonti, anche tramite l'abrogazione delle disposizioni ormai superate.

In breve, il testo raccoglie:

- i principi generali di cui al d.lgs. n. 472/1997, in materia di sanzioni amministrative tributarie;
- le disposizioni sanzionatorie contenute nel d.lgs. n. 471/1997 in materia di imposte dirette, IVA e riscossione dei tributi;
- le singole leggi d'imposta in materia di: registro, ipotecaria, catastale, successioni, donazioni, bollo, concessione governativa, assicurazioni private e contratti vitalizi, imposta sugli intrattenimenti, canone rai;
- le disposizioni penali in materia tributaria e la disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto.

Il **Testo unico dei tributi erariali minori** raccoglie le disposizioni relative alla disciplina sostanziale di riferimento dei singoli tributi nonché le previsioni in tema di adempimenti e versamenti, con l'obiettivo di individuare le norme vigenti.

Il testo unico raccoglie, tra l'altro, la normativa concernente le imposte in materia di assicurazioni private e di contratti vitalizi, l'imposta sugli intrattenimenti, l'imposta sul valore degli immobili all'estero (IVIE), l'imposta sulle transazioni finanziarie (Tobin Tax), il canone RAI.

Infine, il **Testo unico della giustizia tributaria** raccoglie le disposizioni in materia di giurisdizione tributaria - riproponendo il Titolo I del decreto legislativo n. 545/1992 - e le disposizioni sul processo tributario, di cui al d.lgs. n. 546/1992.

Un'ulteriore novità riguarda lo schema di **decreto legislativo di riforma delle imposte sul reddito (cd "II Modulo IRPEF" – ATTO 218)**, approvato in via definitiva dal Consiglio dei Ministri e, dunque, prossimo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

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
Dlgs recante testo unico dei tributi erariali minori	DLGS 174/2024
Dlgs recante testo unico delle sanzioni tributarie, amministrative e penali	DLGS 173/2024
Dlgs recante testo unico della giustizia tributaria	DLGS 175/2024
Schema di Dlgs revisione del regime impositivo dei redditi	ATTO 218 Approvato dal CdM del 3 dicembre e in attesa di pubblicazione in GU
Schema di Dlgs recante testo unico in materia di versamenti e di riscossione	Esaminato in via preliminare nel CDM del 17 settembre

LA PRASSI

CONTRIBUTO SUPERBONUS 2024 PER I SOGGETTI A BASSO REDDITO SPETTANTE IN MISURA PIENA

Con il **provvedimento del 29 novembre 2024**, l’Agenzia delle Entrate ha determinato che l’importo del contributo erogabile a ciascun beneficiario è pari al 100% del contributo richiesto.

Si ricorda che anche per il 2024 sono previsti contributi a fondo perduto per i soggetti con redditi bassi che sostengono spese per interventi agevolati con il Superbonus al 70%, per coprire la restante quota del 30% dei costi dei lavori rimasti a carico degli stessi.

In particolare, l’articolo 1, comma 2, del Dl n. 212/2023 ha previsto l’erogazione del contributo in relazione alle spese sostenute tra il 1° gennaio e il 31 ottobre 2024, a completamento degli interventi agevolati con il Superbonus al 70% (articolo 119, comma 8-bis, primo periodo, Dl 34/2020 – legge 77/2020), a favore dei soggetti con un reddito non superiore a 15mila euro (calcolato come “quoziente familiare” in base alle modalità previste dall’art.119, comma 8-bis.1 del ciato dl 34/2020), a condizione che, entro il 31 dicembre 2023, i lavori avessero raggiunto uno stato di avanzamento non inferiore al 60%.

In merito alle modalità operative, il decreto ministeriale del 6 agosto 2024 – contenente le istruzioni per l’erogazione del contributo - ha poi precisato che lo stesso:

- è determinato entro un limite massimo di spesa pari a 96.000 euro, riferito alle spese agevolabili e che rilevano, in tal senso, solo le spese sostenute per le quali i relativi bonifici risultano effettuati nel periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 ottobre 2024;
- non può essere superiore al 30% delle spese ammesse al contributo (art. 5 DM).

Ciò premesso, il contributo a fondo perduto poteva essere richiesto entro lo scorso 31 ottobre mediante il modello approvato con il provvedimento del 18 settembre 2024 dall’Agenzia delle entrate.

Considerato che l’ammontare complessivo dei contributi richiesti è stato inferiore alle risorse finanziarie stanziare (pari a 16.441.000 euro), con il provvedimento del 29 novembre scorso l’Agenzia delle entrate ha comunicato che l’importo erogabile a ciascun richiedente è pari al 100% di quanto richiesto.

RISPOSTA N. 238/2024: CHIARIMENTI SULLA FRUIZIONE DEL BENEFICIO “PRIMA CASA” PER I SOGGETTI AIRE

È noto che il beneficio “prima casa” può essere fruito anche dal soggetto trasferito all’estero per motivi di lavoro.

In dettaglio, in tali specifiche ipotesi, l’agevolazione spetta se:

- il soggetto ha risieduto o svolto la propria attività in Italia per almeno 5 anni;
- l’immobile acquistato in Italia è ubicato nel Comune di nascita dell’acquirente o in quello in cui aveva la residenza o svolgeva l’attività prima di trasferirsi all’estero.

Inoltre, come chiarito con la circolare n. 3/2024, possono accedere al beneficio fiscale le persone fisiche che, al momento dell’acquisto, **siano già trasferite all’estero per motivi di lavoro**.

Dunque, se il trasferimento all'estero avviene in un momento successivo all'acquisto dell'immobile – come nella fattispecie oggetto di interpello - ciò non consente di avvalersi del trattamento fiscale di favore specificamente previsto per i soggetti AIRE.

Nel caso analizzato, l'istante si era in un primo momento trasferito all'estero per motivi di lavoro, iscrivendosi all'AIRE. Successivamente, tornato in Italia, dove aveva ripreso a svolgere attività lavorativa con contratto di lavoro a tempo determinato, acquistava un immobile, richiedendo l'agevolazione prima casa e dichiarando – come previsto dalla normativa - di trasferire la residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile entro 18 mesi dall'atto.

Successivamente, l'istante, volendo conservare la residenza all'estero e l'iscrizione all'AIRE, chiede se, per non perdere l'agevolazione, è possibile rettificare la dichiarazione di trasferimento della residenza entro 18 mesi dall'acquisto e dichiarare di essere in possesso dei requisiti specificamente previsti per gli acquirenti trasferiti all'estero.

Ritiene, infatti, l'istante di integrare le condizioni agevolative previste per i soggetti AIRE in quanto:

- al momento della stipula della compravendita risultava trasferito all'estero e iscritto all'AIRE;
- nei cinque anni precedenti il trasferimento era residente in Italia;
- l'immobile acquistato è situato nel Comune dove risiedeva prima del trasferimento all'estero.

L'Agenzia delle Entrate non concorda, però, con la soluzione prospettata dal contribuente.

Manca, difatti, l'ulteriore necessaria condizione richiesta per l'applicazione della disciplina di favore dedicata ai soggetti AIRE: **al momento dell'acquisto dell'immobile, il soggetto deve essere già trasferito all'estero per motivi di lavoro.**

Requisito non sussistente nel caso di specie in quanto l'istante, al momento dell'acquisto, era rientrato dall'estero e si trovava in Italia dove svolgeva la propria attività lavorativa.

Di conseguenza, il mancato rispetto dell'impegno assunto al trasferimento, entro 18 mesi, della residenza nel Comune di ubicazione dell'immobile, comporta la decadenza dall'agevolazione "prima casa".

Per completezza, l'Agenzia ricorda che, con la risoluzione n. 105/2011, è stato chiarito che, prima dello scadere dei 18 mesi dal rogito, il contribuente può revocare la dichiarazione relativa al trasferimento della residenza presentando apposita istanza all'Ufficio, richiedendo la riliquidazione delle imposte (in misura ordinaria) senza applicazione di sanzioni.

PRINCIPIO DI DIRITTO N. 5/2024: L'AGEVOLAZIONE PRIMA CASA PER GLI UNDER 36 SI APPLICA ANCHE SE IL PRELIMINARE È STATO REGISTRATO PRIMA DELL'ENTRATA IN VIGORE DEL BONUS

Il bonus "prima casa under 36" – in scadenza il prossimo 31 dicembre - si applica, al ricorrere di tutte le condizioni previste dalla norma, in relazione agli atti definitivi stipulati entro il 31 dicembre 2024, anche se relativi a contratti preliminari registrati prima dell'entrata in vigore dell'agevolazione (i.e. 26 maggio 2021).

È quanto precisato dall'Agenzia delle entrate con il **principio di diritto n. 5/2024.**

L'agevolazione è stata introdotta dall'art. 64 commi 6 - 11 del d.l. n. 73/2021 (c.d. decreto "Sostegni-bis") ed era perimetrata agli atti di compravendita stipulati dal 26 maggio 2021 (data di entrata in vigore del DL "Sostegni-bis") al 31 dicembre 2023.

Successivamente, la L. n. 18/2024 (di conversione del decreto "Milleproroghe") ha ampliato la portata temporale dell'agevolazione, consentendo l'accesso al beneficio anche per gli atti di compravendita immobiliare stipulati entro il 31 dicembre 2024, purché il relativo preliminare di acquisto sia stato sottoscritto e registrato entro il 31 dicembre 2023.

Ciò che viene chiarito con il principio di diritto n. 5/2024 è che (i) la data del 31 dicembre 2023 rappresenta il termine finale per la stipula dei contratti preliminari e che (ii) ben potrebbe il contratto preliminare essere stato sottoscritto e registrato prima dell'entrata in vigore dell'agevolazione, ossia prima del 26 maggio 2021.

Dunque, può accedere al beneficio chi ha firmato e registrato un contratto preliminare entro il 31 dicembre 2023 e procederà alla registrazione del definitivo entro il 31 dicembre 2024, a nulla rilevando che la stipula del preliminare sia avvenuta eventualmente prima dell'entrata in vigore dell'agevolazione, ossia del 26 maggio 2021.

RISPOSTA N. 252/2024: SUPERBONUS – L'OPZIONE PER LA DETRAZIONE IN 10 ANNI PUÒ RIGUARDARE ANCHE SOLO UNA PARTE DELLE SPESE

L'opzione per la detrazione fiscale ripartita in 10 quote annuali per le spese sostenute dal 1° gennaio al 31 dicembre 2022 può essere esercitata **anche solo per una parte delle spese sostenute nel 2022**, non dovendo necessariamente riguardare tutte le spese sostenute nell'anno.

Il chiarimento è stato fornito dall'Agenzia delle entrate con la **risposta n. 252 del 9 dicembre 2024**, riguardante una fattispecie in cui, a fronte di spese sostenute nel corso del 2022 per interventi di riqualificazione energetica ammessi al Superbonus, viene chiesto se per una parte di spese si possa optare per la ripartizione della detrazione in 10 quote annuali mentre per la restante parte si possa fruire della detrazione con l'ordinaria ripartizione in quattro anni.

Al proposito, si ricorda che, ai sensi del comma 1 dell'art. 119 del d.l. n. 34/2020, ai fini del Superbonus, la detrazione delle spese avviene con un'ordinaria ripartizione in quattro anni.

L'articolo 2 del Dl n. 11/2023 ha, però, introdotto nel citato articolo 119 il comma 8-*quinquies*, secondo cui la detrazione delle spese sostenute dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 può essere ripartita, su opzione del contribuente, in dieci quote annuali di pari importo, a partire dal periodo d'imposta 2023.

Richiamata la normativa di riferimento, l'Agenzia delle Entrate ritiene possibile per il contribuente optare per la ripartizione della detrazione in dieci quote annuali **anche solo per una parte delle spese sostenute nel 2022**.

Ciò in quanto, a livello normativo, non emerge alcuna preclusione in tal senso né tantomeno l'obbligo che l'opzione decennale sia onnicomprensiva della totalità delle spese sostenute nell'anno.

Per completezza, l'Amministrazione finanziaria ricorda che l'opzione per la detrazione decennale – da esercitare nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta 2023 – è possibile a condizione che la rata di detrazione relativa al periodo d'imposta 2022 non sia stata indicata nella relativa dichiarazione dei redditi.

Pertanto, come nel caso esaminato dall’Agenzia delle entrate nella Risposta in commento, per poter applicare una diversa ripartizione delle spese sostenute nel 2022 (una parte in 4 anni e l’altra in 10) è necessario, in primo luogo, che nella dichiarazione relativa al 2022 (presentata nel 2023) non sia stata indicata alcuna rata del bonus e, in secondo luogo, occorre:

- presentare il Modello Redditi persone fisiche integrativo del modello 730/2023 (relativo al periodo d’imposta 2022), indicando le spese sostenute nel 2022 da ripartire in 4 quote annuali di pari importo;
- optare nella dichiarazione dei redditi 2024 (relativa al periodo d’imposta 2023), per la ripartizione in 10 quote annuali di pari importo della detrazione spettante con riferimento alle altre spese sostenute nel 2022.

RISPOSTA N. 240/2024: ANCHE PER GLI IMMOBILI ACQUISITI IN “RENT TO BUY” SI PUÒ ACCEDERE AL CREDITO D’IMPOSTA ZES UNICA

Il contratto di “rent to buy” rientra tra le modalità di acquisizione dei beni che consentono l’accesso al credito d’imposta ZES Unica (di cui all’articolo 16 del d.l. n. 124/2023).

È quanto chiarito dall’Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 240 del 3 dicembre 2024.

Nella fattispecie in esame, la società istante chiede chiarimenti circa la possibilità di accesso al credito d’imposta per l’acquisto di un bene strumentale che aveva già utilizzato precedentemente all’acquisto, in base a un contratto di *rent to buy*.

La peculiarità della fattispecie contrattuale è la concessione in godimento di un bene in funzione della successiva alienazione: si prevede l’immediato godimento del bene tramite il pagamento di un canone e successivamente l’obbligo di acquistarlo imputando al prezzo di vendita una parte del canone di affitto.

Evidentemente il dubbio sorge in quanto in precedenti documenti di prassi- relativi però al diverso credito d’imposta “Industria 4.0”- l’Agenzia delle Entrate ha escluso che tale tipologia di contratto fosse idonea a consentire l’accesso beneficio fiscale.

Il che è stato motivato con la considerazione che, per effetto del contratto di *rent to buy*, al momento del successivo acquisto i beni risultano già utilizzati dal contribuente e, pertanto, sono privi dell’imprescindibile requisito della novità (caratteristica essenziale per tutti i beni potenzialmente agevolabili con l’incentivo 4.0).

Tali considerazioni, tuttavia, non valgono per il credito d’imposta ZES Unica, ai fini del quale il requisito della novità non è richiesto per i beni immobili ammessi al beneficio.

L’Agenzia delle Entrate, difatti, ricorda che l’art. 3, comma 3, del decreto attuativo del 17 maggio 2024 riconosce il credito d’imposta ZES Unica per gli investimenti in **beni immobili strumentali anche se i beni sono stati già utilizzati dal dante causa o da altri soggetti per lo svolgimento di un’attività economica.**

Ciò premesso, l’Amministrazione finanziaria chiarisce ulteriormente che, in tali particolari ipotesi, **l’investimento si considera effettuato al momento della stipula del contratto di acquisto dell’immobile.**

RISPOSTA N. 246/2024: L'ACQUISTO DI PARTI DELLA CASA PREFABBRICATA SCONTA L'IVA AL 22%**La cessione di parti e componenti di una casa prefabbricata sconta l'aliquota Iva ordinaria nella misura del 22%.**

In tali ipotesi, difatti, l'operazione non si configura come una cessione di abitazione, per la quale si può fruire dell'aliquota agevolata al 4% o 10%.

È quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello **n. 246 del 5 dicembre 2024**.

Nel caso di specie, la società istante - soggetto stabilito in uno Stato dell'Unione europea, operante nel settore delle case prefabbricate, e aderente al regime *One Stop Shop* (OSS) - chiede quale sia il corretto trattamento IVA da applicare alla cessione di componenti di un'abitazione effettuata ad un privato italiano.

Al proposito, l'Agenzia delle Entrate richiama la risoluzione n. 503351/1974, riguardante le case prefabbricate in legno, che ha chiarito il discrimine per l'applicazione dell'aliquota agevolata.

In dettaglio:

- nel caso di acquisto di pezzi della casa prefabbricata, i quali saranno montati dalla stessa impresa che li produce o da terzi, l'aliquota IVA è del **22%**.

In questo caso, "il contratto ha per oggetto il semplice acquisto dei singoli pezzi e poiché tali pezzi costituiscono l'oggetto della ordinaria produzione dell'impresa che li fabbrica", l'operazione va qualificata come una compravendita.

- nel caso in cui si affida ad un'impresa la costruzione di una casa, da effettuare con i pezzi fabbricati dall'impresa stessa, l'operazione consiste nella consegna della casa costruita e completa.

In questa ipotesi, avendo la cessione per oggetto un'abitazione, possono essere applicate le aliquote IVA agevolate al 4% o 10%.

Ciò premesso a livello astratto, l'Amministrazione finanziaria riconduce l'ipotesi oggetto di esame alla prima fattispecie: la cessione ha ad oggetto non un'abitazione ma solo parti della stessa. Dunque, non si può ravvisare una cessione di abitazione.

Ne discende l'applicazione dell'aliquota del 22%.