

**LEGGE DI BILANCIO 2025:
LE MISURE FISCALI D'INTERESSE PER IL SETTORE**

- Webinar ANCE 3 febbraio 2025 -

RISPOSTE AI QUESITI PERVENUTI

BONUS FISCALI IN EDILIZIA

Il bonus barriere architettoniche al 75% è fruibile in 10 anni?

La Legge di bilancio 2025 non incide sul c.d. bonus barriere architettoniche che, in base all'art. 119-ter del d.l. n. 34/2020, spetta nella misura del 75% per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2025.

Rimane, dunque, confermata la proroga già fissata al 31 dicembre 2025, senza tagli all'aliquota originaria, pari al 75%.

In un primo momento era previsto che, per i lavori effettuati dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2025 su edifici già esistenti, la detrazione fosse da ripartire in 5 quote annuali di pari importo.

Successivamente, l'art. 4-bis del D.L. n. 39/2024 ha previsto che, per le spese agevolabili sostenute dal 1° gennaio 2024, la detrazione spettante debba essere obbligatoriamente ripartita in 10 rate annuali di pari importo, anziché nel minor arco temporale che era in vigore per le spese agevolabili sostenute entro il 31 dicembre 2023.

Ai fini del bonus barriere architettoniche, da chi deve essere redatta e a chi va trasmessa l'asseverazione attestante il rispetto dei requisiti previsti dal regolamento di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici del 14 giugno 1989, n. 236?

Ai fini dell'accesso al bonus barriere architettoniche, gli interventi devono rispettare i requisiti previsti dal regolamento di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici n. 236/1989 in materia di prescrizioni tecniche necessarie a garantire l'accessibilità, ai fini del superamento e dell'eliminazione delle barriere architettoniche.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 17/E/2023 ha specificato, infatti, che *"Ai fini dell'accesso alla detrazione, gli interventi devono rispettare i requisiti previsti dal regolamento di cui al decreto del Ministro dei lavori pubblici 14 giugno 1989, n. 236 in materia di prescrizioni tecniche necessarie a garantire l'accessibilità, l'adattabilità e la visitabilità degli edifici privati e di edilizia residenziale pubblica sovvenzionata e agevolata, ai fini del superamento e dell'eliminazione delle barriere architettoniche"*.

Ciò premesso, quanto alla provenienza dell'attestazione, il decreto n. 212/2023, integrando l'art. 119-ter, comma 4, del d.l. n. 34/2020, ha specificato che, ai fini dell'accesso all'agevolazione, l'asseverazione del rispetto dei requisiti richiesti per l'intervento, ossia di

quanto indicato nel D.M. n. 236/1989, “*deve risultare da apposita asseverazione rilasciata da tecnici abilitati*”.

Tale asseverazione non deve essere trasmessa all’Agenzia delle Entrate, ma deve restare in possesso del beneficiario dell’agevolazione, ai fini di eventuali controlli dell’Amministrazione finanziaria.

Per il Sismabonus acquisti con titolo edilizio antecedente il 2022, è possibile usufruire dello sconto in fattura anche per il 2025?

In assenza di una ammissione espressa da parte dell’Agenzia delle Entrate nazionale, la risposta si ritiene essere negativa, in virtù di quanto previsto dall’art.121, co.1, del DL 34/2020 – legge 77/2020. Infatti, per i cd. “bonus ordinari in edilizia”, tra cui il *Sismabonus acquisti*, quest’ultima disposizione normativa riconosce espressamente l’opzione per la cessione del credito e per lo sconto in fattura solo per le spese sostenute fino al 2024. Per il 2025, tali possibilità di utilizzo alternativo alla detrazione sono ammesse solo per il *Superbonus*, dal co.7-bis del medesimo at.121 del DL 34/2020.

A seguito di una risposta ad interpello resa dalla DRE Abruzzo proprio in tema di *Sismabonus acquisti*, si sta formando tuttavia una tesi che ammetterebbe le citate opzioni anche per i rogiti stipulati nel 2025 (ovviamente con le % di detrazione ridotte per effetto della legge di Bilancio 207/2024 e a condizione dell’avvenuta richiesta del titolo abilitativo ante 17 febbraio 2023, come vuole il DL 11/2023 – legge 38/2023).

Sul punto, tuttavia, considerando il dettato normativo di cui all’art.121 del DL 34/2020, si ritiene fondamentale una pronuncia definitiva da parte dell’Amministrazione finanziaria centrale.

In ambito Sisma Bonus Acquisti, è ammessa anche nel periodo 2025/2027 la possibilità di vendita al grezzo con accatastamento in F3/F4?

La legge di Bilancio 2025 proroga sino al 2027 i bonus in edilizia, tra cui il *Sismabonus acquisti*, disciplinato dal comma 1-*septies* dell’art.16 del DL n. 63/2013, conv. legge 90/2013.

Il bonus continua ad applicarsi anche per l’anno in corso, e fino al 31 dicembre 2027, ma con aliquote ridotte.

Ciò premesso, deve ritenersi “compresa” nella proroga – in mancanza di indicazioni contrarie – anche la possibilità di fruire del *Sismabonus acquisti* per le ipotesi di acquisto di unità al grezzo, denunciate al catasto dei Fabbricati con attribuzione alla categoria fittizia F/3 o F/4, ossia non ancora ultimate e sulle quali siano stati completati i lavori strutturali con collaudo e rilascio da parte del Direttore Lavori e del Collaudatore statico delle prescritte asseverazioni (cfr. la R. 14/E/2024).

Ai fini dello sconto in fattura, quando ancora previsto, cosa si intende per spese sostenute? Ad esempio, se il cliente ha sostenuto solo spese tecniche (non per opere edili), queste possono essere considerate spese afferenti ai lavori?

Sino al 16 febbraio 2023, in base a quanto disposto dall'art. 121 del D.L. 34/2020, conv. legge 77/2020, i soggetti che sostenevano spese per gli interventi ammessi ai Bonus potevano optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, per la cessione del credito o per un contributo sotto forma di sconto in fattura.

In materia si sono susseguiti molteplici interventi, i quali hanno introdotto, da una parte, il divieto di esercizio delle opzioni alternative alla detrazione, e dall'altra specifiche deroghe a tale divieto (cfr. c.d. decreto cessioni n. 11/2023). In dettaglio, il divieto non si applica per le spese sostenute per interventi che beneficiano del Superbonus e del bonus edilizi "ordinari" se, prima del 17 febbraio 2023, è stata adottata una delibera assembleare da parte dei condomini e presentata la comunicazione di inizio lavori asseverata (Cila).

Da ultimo, con il D.L. n. 39/2024, conv. legge 67/2024, è stata ulteriormente limitata la possibilità di deroga al generalizzato divieto di opzione per lo sconto in fattura e la cessione del credito con l'introduzione di una ulteriore condizione: la possibilità di esercizio delle opzioni continua ad operare solo se, entro il 30 marzo 2024, è stata sostenuta qualche "spesa, documentata da fattura, per lavori già effettuati".

In relazione a tale ultima condizione, è stato chiarito dall'Agenzia delle Entrate – da ultimo con l'interpello n.26/2025 – che per "lavori già effettuati" devono intendersi gli interventi edilizi.

Al contrario, non rilevano le spese professionali e quelle sostenute per il pagamento degli oneri di urbanizzazione, per il pagamento della tassa di occupazione del suolo pubblico o, ancora, per l'ottenimento delle autorizzazioni amministrative.

Allo stesso modo non rilevano le spese relative ai servizi tecnici propedeutici all'inizio dei lavori e le mere attività preparatorie del cantiere.

Nel caso di specie, quindi, se al 30 marzo 2024 sono state sostenute solo spese tecnico/professionali e non per interventi edilizi, l'opzione per lo sconto in fattura non può essere esercitata ed i bonus fiscali possono essere utilizzati solo in forma di detrazione nella dichiarazione dei redditi.

I vari bonus si possono cumulare come in passato?

In ordine alla cumulabilità dei diversi bonus, la C.M. 17/E/2023 ha precisato che:

- qualora, nell'ambito della ristrutturazione di un edificio, si attuino interventi riconducibili a due diverse fattispecie agevolabili (es. es. Bonus ristrutturazioni ed Ecobonus o Bonus ristrutturazioni e Sismabonus) il contribuente potrà fruire di entrambe le agevolazioni a condizione che siano distintamente contabilizzate le spese riferite ai due diversi interventi e siano rispettati gli adempimenti specificamente previsti in relazione a ciascuna detrazione;

- gli interventi trainanti ammessi al Superbonus possono astrattamente rientrare anche tra quelli di riqualificazione energetica agevolabili ai sensi dell'art.14 D.L. n. 63/2013, oppure tra quelli di recupero del patrimonio edilizio richiamati all'articolo 16-bis del TUIR.

In tal caso, il contribuente potrà avvalersi, per le medesime spese, di una sola delle predette agevolazioni (cfr. anche C.M. 24/E/2024).

Con riferimento al Sismabonus acquisti, quale termine di presentazione del titolo edilizio è previsto?

A livello generale, anche per il *Sismabonus acquisti*, vale quanto previsto dall'art.16, co.1-bis del DL 63/2013 – legge 90/2013, in merito al fatto che il Bonus per lavori antisismici è subordinato all'avvio delle procedure autorizzatorie, o al rilascio del titolo abilitativo ai lavori, dopo il 1° gennaio 2017.

Per il resto, la legge di Bilancio 2025, che ha prorogato il *Sismabonus acquisti* per il triennio 2025-2027 non prevede, come condizione di applicabilità del beneficio, alcun termine specifico per la presentazione del titolo abilitativo.

Si ricorda che, invece, per i rogiti stipulati fino al 31 dicembre 2024, la previgente disciplina (D.L. 11/2023, conv. legge 38/2023) aveva fissato al 17 febbraio 2023 la data entro cui doveva essere presentata la richiesta del titolo abilitativo dei lavori per usufruire del Sismabonus acquisti nelle modalità alternative dello sconto in fattura e della cessione del credito.

Quindi, alla luce della proroga contenuta nella legge di Bilancio 2025, l'unico termine correlato all'applicabilità del beneficio (oltre a quello generale di avvio delle procedure autorizzatorie, o del rilascio del titolo abilitativo post 1° gennaio 2017), riguarda l'atto di compravendita, che dovrà essere stipulato entro la nuova scadenza dell'agevolazione (attualmente il 31 dicembre 2027, salve ulteriori proroghe).

Il valore dell'aliquota (50% o 36%) da applicare per 10 anni dipende dall'anno di inizio e fine lavori?

Con la legge di Bilancio 2025, i *bonus* in edilizia vengono prorogati sino al 2027, ma, al tempo stesso, vengono rimodulati "al ribasso" rispetto alle percentuali di detrazione spettanti fino al 31 dicembre 2024.

In particolare, per gli interventi ammessi al *Bonus ristrutturazioni*, all'*Ecobonus*, al *Sismabonus* e al *Sismabonus acquisti*, è prevista la seguente misura di agevolazione:

- nel 2025, al 50% per l'abitazione principale del proprietario o del titolare di diritti reali, o al 36% per gli altri immobili, da calcolare sui limiti di spesa/detrazione differenziati in funzione della tipologia di bonus fiscale;
- nel 2026-2027 al 36% per l'abitazione principale del proprietario o del titolare di diritti reali, o al 30% per gli altri immobili, da calcolare sui limiti di spesa/detrazione differenziati in funzione della tipologia di bonus fiscale.

Per le presone fisiche, il riferimento da tenere in considerazione ai fini dell'applicabilità delle citate aliquote di detrazione è l'anno di sostenimento delle spese (cd. principio di cassa) e non l'anno di inizio o di ultimazione dei lavori. L'anno di ultimazione dei lavori rileva, invece, come criterio di imputazione delle spese sostenute per i beneficiari dei bonus titolari di reddito d'impresa, secondo il "principio di competenza" stabilito dall'art. 109, co.2, del D.P.R. 917/1986 – TUIR (secondo il quale il momento di imputazione dei costi si verifica, per i servizi, alla data in cui sono ultimate le prestazioni).

Ai fini del Superbonus 110 con quote di detrazione 2024-2025-2026-2027, si possono ripartire in 10 anni le ultime tre quote?

La risposta è negativa, nel senso che le singole quote residue di detrazione non possono essere ulteriormente ripartite in più anni.

Si precisa, infatti, che in linea generale il numero di quote costanti in cui ripartire i bonus edilizi nella dichiarazione dei redditi dipende dall'anno di sostenimento delle spese relative agli interventi eseguiti, e dalla relativa disciplina normativa.

Ciò premesso, per il Superbonus, a decorrere dal 1° luglio 2022, la ripartizione delle spese sostenute è stata fissata, a livello generale, in 4 quote annuali di pari importo. Tuttavia, con successive modifiche normative sono state fissate differenti tempistiche di ripartizione dell'agevolazione nella dichiarazione dei redditi. In particolare, con specifico riferimento al quesito posto, si osserva che:

- per le spese sostenute nel 2023, la legge di Bilancio 2025 (art.1, co.56) ha previsto, in via opzionale, la possibilità di ripartizione in 10 quote annuali, anziché in 4, con un'istanza irrevocabile da trasmettere mediante dichiarazione integrativa del modello 2023, entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al 2024 (da presentare nel 2025);
- per le spese sostenute nel 2024, l'art. 4-bis del D.L. 39/2024, conv. legge 67/2024 ha previsto l'obbligo di ripartizione in 10 quote annuali.

I dipendenti delle Forze Armate che non hanno residenza nell'abitazione ristrutturata, che aliquota scontano?

In attesa di specifici chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate al riguardo, si ritiene che il personale in servizio permanente appartenente alle forze armate possa beneficiare, per il 2025, dell'aliquota maggiorata al 50% sulle spese per gli interventi di recupero edilizio della propria abitazione, anche senza il requisito della residenza in tale unità immobiliare.

A tale conclusione si ritiene di poter pervenire tenuto conto delle analoghe disposizioni di legge che consentono, ai fini IRPEF, la detraibilità degli interessi passivi sui mutui ipotecari per l'acquisto o la costruzione dell'unica abitazione posseduta, prescindendo dal requisito della dimora abituale, necessario a qualificare l'abitazione principale ai fini dell'imposta, ai sensi dell'art.10, co.3-bis, del D.P.R. 917/1986 – TUIR (cfr. art.66, co.2, legge 342/2000).

Peraltro, disposizioni simili sono stabilite sia ai fini dell'imposta di registro, con l'applicabilità dell'agevolazione "prima casa" sull'acquisto dell'abitazione anche se non viene spostata la residenza nel comune in cui si trova l'unità acquistata (art.66, co.1, legge 342/2000), sia ai fini IMU, con la previsione di esenzione dall'imposta dell'unica unità immobiliare, posseduta e non concessa in locazione, per usufruire della quale, per il personale delle Forze Armate, non sono richieste le condizioni della dimora abituale e della residenza anagrafica (cfr. art.1, co.741, lett.c, n.5, legge 160/2019).

Su punto, tuttavia, occorre una pronuncia da parte dell'Agenzia delle Entrate, tenuto conto che la disciplina in tema di *bonus* in edilizia non contempla un'eccezione per i dipendenti delle Forze Armate, come invece previsto, per altri ambiti fiscali, nelle diverse normative sopra richiamate.

In caso di spese sostenute nel 2025 per lavori condominiali, ai fini dei bonus fiscali in edilizia qual è l'aliquota applicabile il 50% o il 36%?

Nell'ipotesi di spese sostenute nel 2025 e relative ad interventi sulle parti comuni condominiali agevolabili con il *Bonus ristrutturazioni*, l'*Ecobonus* ed il *Sismabonus*, si ritiene che i proprietari delle unità adibite ad abitazione principale possano applicare tali benefici nella misura del 50% sulle spese ad essi imputate su base millesimale, mentre i condòmini possessori della "seconda casa" debbano applicare le agevolazioni con la percentuale del 36%.

A supporto di tale impostazione si richiama la R.M. 49/E/2020, nella quale in presenza di un intervento condominiale di efficientamento energetico astrattamente agevolabile sia con il *Bonus facciate* che con l'*Ecobonus*, l'Agenzia delle Entrate ha ammesso che ogni condòmino, per la parte di spesa a lui imputabile, potesse stabilire se fruire dell'una o dell'altra agevolazione con percentuali e limiti di detrazione diversi, indipendentemente dalla scelta operata dagli altri condòmini, nel rispetto degli adempimenti specificamente previsti per ciascuna di esse.

Al riguardo, si attendono tuttavia, i necessari chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate che si auspica confermino tale orientamento.

Quale aliquota applica chi acquista un immobile da ristrutturare nel 2025 e lo adibisce ad abitazione principale alla fine dei lavori?

Si ritiene che l'aliquota maggiorata del 50%, relativa a spese per lavori di recupero agevolabili nel 2025 con il *Bonus ristrutturazioni*, l'*Ecobonus* ed il *Sismabonus*, possa essere riconosciuta anche nell'ipotesi in cui l'immobile venga destinato ad abitazione principale alla fine dei lavori.

In senso conforme, infatti, si è già espressa l'Agenzia delle Entrate nella C.M. 13/E/2023 in tema di Superbonus con l'aliquota del 90% riconosciuta sulle spese sostenute fino a fine 2023 per gli interventi di recupero di edifici unifamiliari destinati ad abitazione principale da soggetti con reddito non superiore a 15.000 euro.

Per questa fattispecie, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che qualora l’unità immobiliare non fosse stata adibita ad abitazione principale all’inizio dei lavori, il Superbonus poteva essere comunque ammesso se il medesimo immobile fosse stato adibito ad abitazione principale al termine dei lavori.

In questo senso, si ritiene che per usufruire della detrazione al 50% sulle spese sostenute nel 2025 ed agevolabili con i citati bonus fiscali in edilizia, l’immobile debba essere destinato ad abitazione principale entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui opera la prima quota detraibile.

In ogni caso, si resta in attesa delle indicazioni ufficiali dell’Agenzia dell’Entrate a conferma di tal orientamento.

Il familiare convivente comproprietario dell’unità adibita ad abitazione principale che sostiene le spese per intero, accede all’aliquota maggiorata per intero?

Si ritiene che la comproprietà dell’immobile destinato ad abitazione principale non possa essere una condizione ostativa alla fruibilità per intero, nel 2025 delle agevolazioni edilizie con l’aliquota maggiorata al 50% riconosciuta ai fini del *Bonus ristrutturazioni*, dell’*Ecobonus* e del *Sismabonus*.

Sul punto, tuttavia, occorrono i necessari chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate.

Il familiare convivente ma non comproprietario dell’unità adibita ad abitazione principale che sostiene per intero le spese, in che misura può accedere alle detrazioni?

In questa ipotesi, si ritiene che il familiare convivente che sostiene per intero le spese relative ai lavori di recupero dell’immobile possa usufruire nella misura piena dei bonus fiscali (*Bonus ristrutturazioni*, *Ecobonus*, *Sismabonus*) ma con le aliquote ridotte al 36% (per le spese 2025) ovvero al 30% (per le spese 2026-2027), tenuto conto della mancanza di proprietà o di altro diritto reale sull’abitazione.

In ogni caso, anche su questo aspetto si attendono le indicazioni operative dell’Agenzia delle Entrate.

Sono comproprietario in quota indivisa insieme a mia madre di una palazzina composta da 4 unità immobiliari. Io sono residente in una delle 4 unità mentre mia madre è residente in un altro immobile. Abbiamo intenzione di ristrutturare le facciate esterne e i piani di calpestio dei 3 balconi. Alla luce delle novità introdotte dall’ultima legge finanziaria di quali incentivi possiamo usufruire? Essendo mia madre fiscalmente incapiente posso usufruire solamente io delle agevolazioni sostenendo tutte le spese per la ristrutturazione?

Come già anticipato, la legge di Bilancio riconosce, per le spese sostenute nel 2025, i bonus fiscali in edilizia (*Bonus ristrutturazioni*, *Ecobonus* e *Sismabonus*) con un’aliquota maggiorata del 50% nell’ipotesi in cui gli interventi di recupero vengano eseguiti sull’abitazione destinata dal contribuente ad abitazione principale, mentre per i possessori degli altri immobili i bonus spettano con l’aliquota del 36%.

La disciplina normativa non mette in relazione il requisito della destinazione ad abitazione principale dell'unità oggetto dei lavori, ai fini dell'applicazione delle detrazioni con aliquota maggiorata, con l'esecuzione di interventi sulle parti comuni condominiali, né con il sostenimento delle spese da parte di familiari comproprietari.

Nel caso di specie, tuttavia, si può sostenere che non si sia in presenza di un condominio civilistico, quanto piuttosto di una proprietà pro-indiviso, per cui entrambi i soggetti sono comproprietari al 50% di tutto l'edificio e di tutte le unità immobiliari in esso presenti.

Pertanto, in tal caso il comproprietario pro-indiviso, che sostiene tutte le spese per le parti comuni, potrebbe comunque utilizzare il bonus per intero, non trattandosi di un'ipotesi di accollo di spese condominiali facenti capo ad un altro condòmino (accollo che è ammesso normativamente solo ai fini del *Superbonus*, ai sensi dell'art.119, co.9-bis, DL 34/2020 – legge 77/2020).

Circa l'aliquota applicabile, si può ritenere che la stessa possa spettare in misura pari al 50% per le spese imputabili all'unità destinata ad abitazione principale e al 36% per le altre.

Tuttavia, sul punto, occorre attendere le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate che ammettano la possibilità di applicare la più alta aliquota del 50% anche per gli interventi riguardanti le parti comuni degli edifici per la quota relativa alle unità destinate ad abitazione principale del proprietario.

L'acquirente di case antisismiche o di case ristrutturate accede all'aliquota maggiorata destinando l'immobile ad abitazione principale dopo il rogito?

In merito, si premette che l'applicabilità del *Bonus ristrutturazioni* per l'acquisto di unità in fabbricati ristrutturati da imprese di costruzione/ristrutturazione o da cooperative edilizie che li rivendano entro 18 mesi dal termine dei lavori ed il *Sismabonus acquisti* non è ad oggi coordinata con le nuove disposizioni della legge di Bilancio 2025, che prevedono la maggiore aliquota di detrazione al 50% per i bonus fiscali in edilizia per le spese sostenute nel 2025, relative ad "*interventi sull'unità immobiliare adibita ad abitazione principale*".

Infatti, in entrambe le fattispecie agevolate, ai fini della detrazione al 50% l'unità immobiliare acquistata può soddisfare il requisito della destinazione ad abitazione principale, richiesto dalla legge di Bilancio, solo dopo il rogito.

Sul punto, per non vanificare l'efficacia della maggiorazione in queste ipotesi agevolate, si ritiene che sia possibile riconoscere la detrazione al 50% a condizione che il contribuente destini l'unità acquistata ad abitazione principale entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui opera la prima quota detraibile, manifestando, altresì, già al momento del rogito la volontà di eseguire questo adempimento.

A conferma di tale orientamento è, tuttavia, necessaria un'espressa pronuncia da parte dell'Agenzia delle Entrate.

L'esclusione delle caldaie ad uso esclusivo fossile prevista dalla legge di Bilancio 2025 vale sempre e comunque nel Bonus Ristrutturazione, anche nel caso in cui la sostituzione rientra

nella manutenzione straordinaria ed è quindi un intervento di recupero che usufruisce del Bonus Ristrutturazioni?

L'esclusione delle caldaie a combustibili fossili, introdotta dalla legge di Bilancio 207/2024 sia per il *Bonus ristrutturazioni* che per l'*Ecobonus*, vale *tout court*. Pertanto, anche qualora la sostituzione/installazione di tali tipi di impianti venga considerata un intervento di manutenzione straordinaria non risulta più agevolabile dal 2025. Anche in caso di lavori più ampi di manutenzione straordinaria o anche di ristrutturazione edilizia, le spese per questi impianti devono essere escluse da quelle agevolabili.

L'Eco Bonus Condomini con le nuove detrazioni del 50% o 36%, si applica esclusivamente al verificarsi di entrambe le condizioni: 1° isolamento involucro con incidenza > 25% della superficie disperdente lorda; 2° miglioramento della prestazione energetica invernale ed estiva che conseguano almeno la qualità media di cui al DM 26 giugno 2015, o basta una sola delle condizioni?

L' "*Ecobonus condomini*" (art.14, co.2-quater, del DL 63/2023 - legge 90/2013) si applicherà sempre nelle percentuali del 50% o del 36% (quella del 50% qualora l'Agenzia delle Entrate ammetta la possibilità di usufruirne per i millesimi imputati all'unità adibita ad abitazione principale), per cui il raggiungimento di uno dei 2 requisiti sarà funzionale solo al calcolo delle spese massime agevolabili (che differisce rispetto al limite di detrazione previsto per l'*Ecobonus* in tutte le altre ipotesi). In tal senso, le 2 condizioni continuano ad essere alternative (così come previsto dal citato c.2-quater dell'art.14 del DL 63/2013).

Conseguentemente alla risposta 15/2025 dell'Agenzia delle Entrate, ci si chiede se prima del 30/03/2024 ci sono state fatture emesse per lavori si Super Bonus 110% (scontate interamente) e solo successivamente si sono emesse fatture per lavori al 50%, comunque collegati; questi ultimi possono rientrare ancora nella cessione del credito o sconto in fattura?

La cessione del credito e lo sconto in fattura possono continuare anche per lavori "autonomi" agevolati con altri bonus, purché compresi nel medesimo titolo abilitativo di quelli per i quali, al 30.03.2024, sono state pagate spese comprovate da fatture per esecuzione, seppur parziale (cfr. anche Risposta dell'Agenzia delle Entrate 26/2025).

RIVALUTAZIONE DELLE AREE DEI PRIVATI

Quale è il differente trattamento fiscale della tassazione dei redditi diversi delle fattispecie art 67, co 1 lettere a e b ed invece art 67, co 1 lettere h e l? dal momento che i primi sono rivalutabili ed i secondi no?

Il calcolo della plusvalenza immobiliare tassabile ex art.67, co.1, lett. a-b del DPR 917/1986 è stabilito dall'art.68, co. 1-2, del medesimo TUIR. Diversamente, quelle disciplinate dalle lett. h ed l dello stesso art.67 sono calcolate in base alle previsioni dell'art.71, co.2, del TUIR. Sul punto, la Risposta 224/2024 dell'Agenzia delle Entrate, al di là della fattispecie trattata relativa alla costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo, evidenzia il

mutamento della qualificazione fiscale della costituzione di diritti reali immobiliari, che non è più considerata come plusvalenza immobiliare ex art.67, co.1, lett.a-b, del TUIR.

MAXI DEDUZIONE PER LE NUOVE ASSUNZIONI

Ai fini della maxi-deduzione per le nuove assunzioni, che caratteristiche devono avere i neoassunti?

La legge di bilancio 2025 proroga per i periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027 la cd "maxi-deduzione Irpef/Ires" a favore delle imprese che assumono nuovi lavoratori dipendenti a tempo indeterminato.

Deve trattarsi di lavoratori dipendenti assunti a tempo indeterminato. Come chiarito dalla C.M. 1/E/2025 che ha fornito i primi chiarimenti sull'applicabilità del beneficio fiscale, per l'individuazione dei "lavoratori dipendenti a tempo indeterminato", occorre fare riferimento alla forma contrattuale di cui all'articolo 1 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, nonché a tutte quelle forme contrattuali a questa assimilabili, sulla base della disciplina giuslavoristica.

Non rilevano, invece:

- i lavoratori dipendenti i cui contratti sono ceduti sia a seguito di trasferimenti di aziende o rami d'azienda;
- i lavoratori dipendenti destinati a una stabile organizzazione localizzata all'estero di un soggetto residente.

IRES PREMIALE

Quali sono gli utili che devono essere accantonati ad apposita riserva per l'80% del loro ammontare? Nell'80% sono compresi quelli da accantonare a riserva legale?

La legge di Bilancio 2025, nel disciplinare l'IRES premiale (art.1, co.436-444, legge 207/2024), non rinvia ad alcuna disposizione normativa riguardo al concetto di "utili" relativi al periodo 2024, da accantonare nell'apposita riserva e da reinvestire nell'acquisto di beni da Industria 4.0 o Transizione 5.0. Si ritiene che si debbano considerare gli "utili netti", di cui al n.21 dell'art.2425 c.c. (contenuto del CE), ossia quelli che residuano dopo aver applicato le imposte.

In merito al calcolo dell'80% degli utili da destinare alla riserva "IRES premiale", in assenza di indicazioni normative e di prassi, si ritiene che vada riferito agli utili che residuano dopo aver effettuato gli accantonamenti alle riserve obbligatorie.

Possano accedere all'IRES premiale i soggetti in perdita nel periodo d'imposta 2023?

Si ritiene che la risposta possa essere positiva. Infatti, la norma (art.1, co.436, lett.b, legge 207/2024), nella sostanza, prevede che gli utili da reinvestire nell'acquisto dei beni agevolati debbano essere pari al maggior importo tra il 30% degli utili 2024 accantonati all'apposita

riserva “IRES premiale” e il 24% degli utili dell’esercizio 2023. Questi ultimi, quindi, rappresentano solo un elemento di calcolo dell’ammontare minimo di utili da reimpiegare, per cui, nell’ipotesi di conseguimento di una perdita nell’esercizio 2023, l’importo da investire dovrà essere automaticamente almeno pari al 30% degli utili 2024 accantonati a riserva.

La riserva appositamente costituita può essere utilizzata per copertura di eventuali perdite future o per aumento di capitale?

Nel delineare le ipotesi di decadenza, la norma (art.1, co.438, lett.a, legge 207/2024) prevede, tra l’altro, l’impossibilità di distribuire la quota di utile 2024 accantonato all’apposita riserva “IRES premiale” entro l’esercizio 2026. Non vengono annoverate, invece, gli altri possibili impieghi della riserva medesima, con ciò potendo ammettere l’eventuale utilizzo della stessa a copertura di perdite o per aumenti di capitale, senza incorrere nella decadenza dall’incentivo.

La fruizione dell’IRES premiale è compatibile con l’adesione al concordato preventivo biennale?

Circa il rapporto tra l’Ires premiale ed il concordato preventivo biennale, occorre attendere il decreto attuativo del Ministro dell’Economia e delle finanze, cui la norma introduttiva dell’Ires premiale rinvia anche al fine di introdurre disposizioni di coordinamento con altre norme dell’ordinamento tributario.

Difatti, l’eventuale “cumulabilità” delle due disposizioni di favore non risulta esaminata né dal dato letterale della norma né nel Dossier e nella Relazione Illustrativa corredati alla Legge di bilancio.

Considerato che i commi 436 - 444 dell’art. 1 della Legge di bilancio – disciplinanti la c.d. IRES premiale – non annoverano l’adesione al concordato preventivo biennale tra le cause di esclusione dal regime premiale, le due disposizioni dovrebbero considerarsi cumulabili.

Si potrebbe, quindi, ipotizzare che l’IRES premiale, con l’aliquota del 20%, possa rendersi applicabile per il 2025 anche in caso di opzione per l’imposta sostitutiva sul reddito eccedente quello dichiarato nel 2023. In tale ipotesi, l’IRES premiale, con aliquota del 20%, si applicherebbe sull’ammontare di reddito concordato 2025 fino a concorrenza del reddito “base” dichiarato nel 2023, mentre sull’eccedenza resterebbe ferma l’imposta sostitutiva.

In ogni caso, si resta in attesa dei necessari chiarimenti dell’Amministrazione finanziaria in ordine alle modalità di applicazione, in tali specifiche ipotesi, dell’aliquota IRES ridotta.

CREDITO D’IMPOSTA TRANSIZIONE 5.0

La maggiorazione della percentuale del credito d’imposta Transazione 5.0 vale anche per batterie di accumulo connesse ad impianti fotovoltaici?

Ai fini del credito d'imposta Transizione 5.0. la legge di Bilancio 2025 prevede una maggiorazione delle percentuali del credito (variabili in funzione dell'importo dell'investimento e del risparmio energetico conseguito), rispettivamente al 130%, 140% e 150% del costo, per l'acquisto di moduli fotovoltaici a maggior efficienza prodotti nell'UE.

La medesima maggiorazione si ritiene applicabile anche in caso di acquisto delle batterie di accumulo, in conformità con quanto già previsto nell'ambito della disciplina del Superbonus che, oltre all'installazione di impianti solari fotovoltaici per la produzione di energia elettrica agevola, alle medesime condizioni, anche l'installazione contestuale o successiva dei sistemi di accumulo (*cfr.* art.119, co.6, D.L. 34/2020, conv. legge77/2020).

Sul tema, tuttavia, occorrerebbe un chiarimento ufficiale.