

## Circolare mensile SLT

### Aprile 2025: PRINCIPALI ADEMPIMENTI

#### Sommario

<b>1. OMESSA O IRREGOLARE FATTURAZIONE - COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE - NUOVA GUIDA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE ALLA COMPILAZIONE DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA E DELL'ESTEROMETRO</b> .....	2
1.1 Utilizzo del codice TD29 .....	2
1.2 Codice TD20 ancora utilizzabile per alcune fattispecie .....	3
<b>2. INDICAZIONE NEI MODELLI DICHIARATIVI DEI CODICI ATECO 2025</b> .....	3
2.1 Utilizzo della nuova classificazione.....	3
2.2 Comunicazione di variazione dati .....	3
<b>3. DICHIARAZIONE IVA RELATIVA AL 2022 - OPERAZIONI ATTIVE IMPONIBILI E OPERAZIONI PASSIVE SOGGETTE A REVERSE CHARGE - COMUNICAZIONE DELLE ANOMALIE</b> .....	4
3.1 Contenuto delle comunicazioni.....	4
3.2 Segnalazione di chiarimenti e precisazioni .....	4
3.3 Regolarizzazione delle violazioni commesse.....	4
<b>4. ARTIGIANI E COMMERCianti CHE INIZIANO L'ATTIVITÀ - RIDUZIONE DEL 50% DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI - CHIARIMENTI DELL'INPS</b> .....	4
4.1 Ambito soggettivo .....	4
4.2 Ambito oggettivo.....	5
4.3 Durata.....	5
4.4 Alternatività con altre agevolazioni.....	5
4.5 Presentazione della domanda.....	5
<b>5. IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI - NOVITÀ DEL DLGS. 139/2024 - ISTRUZIONI OPERATIVE PER GLI UFFICI</b> .....	5
5.1 Oggetto dell'imposta .....	5
5.2 Ufficio competente per l'applicazione dell'imposta di successione.....	6
5.3 Autoliquidazione dell'imposta di successione .....	6
5.4 Svincolo dei conti correnti prima della dichiarazione di successione .....	7
5.5 Aliquote e franchigie .....	7
5.6 Liberalità indirette .....	7

5.7	Coacervo successorio e donativo .....	7
5.8	Altre novità .....	7
<b>6.</b>	<b>TITOLO ABILITATIVO PER L'ESECUZIONE DEI LAVORI - CILA SUPERBONUS - CAUSE DI DECADENZA .....</b>	<b>8</b>
6.1	Cause di decadenza dal superbonus .....	8
6.2	Accesso ad altre detrazioni .....	8
<b>7.</b>	<b>INTERVENTI VOLTI ALL'ELIMINAZIONE DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE - DETRAZIONE IRPEF/IRES DEL 75% - LIMITE DI SPESA .....</b>	<b>8</b>
7.1	Ambito applicativo .....	9
7.2	Limite massimo di spesa .....	9
<b>8.</b>	<b>OPZIONI PER CESSIONE/SCONTO DELLE DETRAZIONI EDILIZIE - SPESE SOSTENUTE DAL 30.3.2024 - ULTERIORI CONDIZIONI INTRODOTTE DAL DL 39/2024 - CHIARIMENTI .....</b>	<b>9</b>
8.1	Condizioni da soddisfare congiuntamente .....	9
8.2	Riferimento a "lavori già effettuati" .....	9
8.3	Spese sostenute dall'appaltatore .....	10
8.4	Spese a livello di "cantiere" .....	10
<b>9.</b>	<b>DETRAZIONE DELL'IVA - OMESSA REGISTRAZIONE DELLA FATTURA DI ACQUISTO NEI TEMINI - RECUPERO TRAMITE DICHIARAZIONE INTEGRATIVA - esclusione.....</b>	<b>10</b>
9.1	Omessa registrazione di fatture d'acquisto .....	10
9.2	Sanzionata l'omessa registrazione .....	11
<b>10.</b>	<b>COSTITUZIONE DEL DIRITTO DI SUPERFICIE SU TERRENI AGRICOLI - ALIQUOTA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO – CHIARIMENTI .....</b>	<b>11</b>
10.1	Aliquote dell'imposta di registro per gli atti immobiliari.....	11
10.2	Aliquota del 9%.....	11

## 1. OMESSA O IRREGOLARE FATTURAZIONE- COMUNICAZIONE ALL'AGENZIA DELLE ENTRATE- NUOVA GUIDA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE ALLA COMPILAZIONE DELLA FATTURAZIONE ELETTRONICA E DELL'ESTEROMETRO

L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato, in data 1.4.2025, la nuova versione (1.10) della propria "Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro".

La novità principale riguarda la modalità di utilizzo del codice "Tipo Documento" TD29, per la comunicazione dell'omessa o irregolare fatturazione da parte del cedente o prestatore, cui è tenuto il cessionario o committente per evitare di incorrere nella sanzione prevista dall'art. 6 co. 8 del DLgs. 471/97.

### 1.1 Utilizzo del codice TD29

Nella propria "Guida alla compilazione delle fatture elettroniche e dell'esterometro", l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il file TD29 "rappresenta una mera comunicazione". Esso non costituisce più, quindi, un'autofattura, come accadeva per le violazioni commesse prima dell'1.9.2024 (data di efficacia delle modifiche introdotte dal DLgs. 14.6.2024 n. 87).

Il documento caratterizzato dal codice TD29 non ha quindi alcuna rilevanza ai fini dell'imposta, nel senso che *"non consente di esercitare la detrazione dell'IVA relativa all'acquisto"*.

Ciò nonostante, nel *file* dovranno comunque essere indicati alcuni degli elementi richiesti dall'art. 21 co. 2 del DPR 633/72, tra cui, ad esempio, la natura, la qualità e la quantità dei beni e servizi acquistati o l'ammontare del corrispettivo, l'aliquota IVA, l'imponibile e l'imposta.

Nelle istruzioni fornite dall'Agenzia delle Entrate viene chiarito, in particolare, che:

- nel blocco <CedentePrestatore> vanno indicati i dati del soggetto passivo che ha ceduto il bene o prestato il servizio;
- nel blocco <CessionarioCommittente> va riportato l'identificativo IVA del cessionario o committente che comunica l'omissione o l'irregolarità;
- Il blocco <DatiTrasmissione> va valorizzato con sette zeri il campo <Codice Destinatario>, mentre non va compilato il campo <PECDestinatarior>;
- nel campo <Data> presente nella sezione <DatiGenerali> del *file*, va inserita la data di effettuazione dell'operazione;
- il campo <DatiFattureCollegate> va compilato nel solo caso di fattura irregolare per riportare gli estremi del documento;
- nel campo <Numero> si potrà indicare una numerazione *ad hoc*.

È, inoltre, necessario riportare nel *file* l'imponibile non fatturato dal cedente o prestatore o quello non indicato nella fattura emessa, nonché la relativa imposta calcolata dal cessionario o committente; in presenza di operazioni non imponibili o esenti, va inserito il codice "Natura".

## 1.2 Codice TD20 ancora utilizzabile per alcune fattispecie

Il *file* XML contraddistinto dal codice TD20 è ancora utilizzabile:

- in caso di omessa o irregolare fatturazione da parte del cedente o prestatore nell'ambito delle operazioni soggette a inversione contabile (art. 6 co. 9-*bis* del DLgs. 471/97)
- nelle ipotesi di cui all'art. 46 co. 5 del DL 331/93 e in quelle ad esse assimilate.

## 2. INDICAZIONE NEI MODELLI DICHIARATIVI DEI CODICI ATECO 2025

In sostituzione della classificazione ATECO 2007 - Aggiornamento 2022, a decorrere dall'1.1.2025 è entrata in vigore la classificazione ATECO 2025, la quale è adottata a livello amministrativo dall'1.4.2025.

### 2.1 Utilizzo della nuova classificazione

Con la ris. 8.4.2025 n. 24, l'Agenzia delle Entrate ha stabilito che, a decorrere dall'1.4.2025, tutti gli operatori interessati dall'aggiornamento dei codici attività sono tenuti ad utilizzare i nuovi codici negli atti e nelle dichiarazioni da presentare all'Agenzia stessa.

### 2.2 Comunicazione di variazione dati

L'Agenzia delle Entrate ha però precisato che l'adozione della nuova classificazione ATECO 2025 non comporta l'obbligo di presentare un'apposita dichiarazione di variazione dati ai sensi degli artt. 35 e 35-*ter* del DPR 633/72 e 7 co. 8 del DPR 605/73. Tuttavia, il contribuente comunica i codici delle attività esercitate coerentemente con la nuova classificazione ATECO 2025 in occasione della presentazione della prima dichiarazione di variazione dei dati effettuata ai sensi di tali disposizioni, oppure se previsto da specifiche disposizioni normative o regolamentari.

### 3. DICHIARAZIONE IVA RELATIVA AL 2022- OPERAZIONI ATTIVE IMPONIBILI E OPERAZIONI PASSIVE SOGGETTE A REVERSE CHARGE- COMUNICAZIONE DELLE ANOMALIE

Con il provv. Agenzia delle Entrate 11.4.2025 n. 176284 sono state definite le modalità con le quali sono messe a disposizione dei soggetti passivi IVA e della Guardia di Finanza le comunicazioni di potenziali anomalie basate dal confronto tra:

- i dati della dichiarazione annuale IVA relativa al periodo d'imposta 2022;
- quelli trasmessi ai sensi degli artt. 1 e 2 del DLgs. 127/2015 (fatture elettroniche e corrispettivi telematici) e dell'art. 1 co. 209 - 214 della L. 244/2007 (fatture elettroniche verso la P.A.).

#### 3.1 Contenuto delle comunicazioni

Le comunicazioni in esame contengono:

- il codice fiscale, la denominazione o il cognome e nome del contribuente;
- il numero identificativo della comunicazione e il periodo d'imposta;
- il codice atto;
- il totale delle operazioni IVA trasmesse telematicamente aventi natura imponibile o soggette al regime dell'inversione contabile;
- le modalità attraverso le quali consultare gli elementi informativi di dettaglio relativi all'anomalia riscontrata;
- le modalità con cui il contribuente può richiedere informazioni o segnalare all'Agenzia delle Entrate eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti;
- le modalità con cui il contribuente può regolarizzare errori od omissioni e beneficiare della riduzione delle sanzioni previste per le violazioni stesse.

#### 3.2 Segnalazione di chiarimenti e precisazioni

Il contribuente, anche mediante gli intermediari incaricati della trasmissione telematica delle dichiarazioni, può:

- richiedere informazioni;
- ovvero segnalare all'Agenzia delle Entrate, con le modalità indicate nella comunicazione inviata, eventuali elementi, fatti e circostanze dalla stessa non conosciuti, in grado di giustificare la presunta anomalia.

#### 3.3 Regolarizzazione delle violazioni commesse

A fronte della comunicazione di anomalia, il contribuente potrà regolarizzare gli errori o le omissioni commessi, beneficiando della riduzione delle sanzioni amministrative prevista dalla disciplina del ravvedimento operoso (art. 13 del DLgs. 472/97), in ragione del tempo trascorso dalla commissione della violazione.

### 4. ARTIGIANI E COMMERCianti CHE INIZIANO L'ATTIVITÀ- RIDUZIONE DEL 50% DEI CONTRIBUTI PREVIDENZIALI- CHIARIMENTI DELL'INPS

Con la circ. 24.4.2025 n. 83, l'INPS ha fornito i chiarimenti per la fruizione della riduzione del 50% dei contributi previdenziali in favore dei soggetti che si iscrivono per la prima volta nel corso del 2025 a una delle Gestioni per artigiani e commercianti, introdotta dall'art. 1 co. 186 della L. 207/2024 (legge di bilancio 2025).

#### 4.1 Ambito soggettivo

Possono beneficiare dell'agevolazione i seguenti soggetti:

- gli imprenditori individuali (inclusi quelli in regime forfetario di cui alla L. 190/2014);
- i soci di società di persone e di srl;
- i coadiuvanti e i coadiutori familiari dei titolari.

Condizione per usufruire della riduzione è che questi soggetti:

- abbiano avviato nel corso del 2025 un'attività lavorativa in forma di impresa individuale o societaria;
- si siano iscritti per la prima volta a una delle gestioni degli artigiani e degli esercenti attività commerciali nel medesimo arco temporale.

Per i coadiutori e coadiuvanti familiari l'attività lavorativa può essere iniziata nel corso del 2025 anche in imprese già attive.

#### 4.2 Ambito oggettivo

La riduzione del 50% riguarda sia i contributi minimi, sia i contributi a percentuale calcolati sulla base dei redditi d'impresa complessivamente dichiarati.

Il dimezzamento si applica sulla sola aliquota IVS; resta dovuto in misura piena il contributo di maternità e quello per la cessazione dell'attività commerciale.

#### 4.3 Durata

Il periodo agevolabile è di 36 mesi da usufruire in modo continuativo, a partire dalla data di avvio dell'attività d'impresa o di primo ingresso nella società nel 2025.

Nel caso in cui non ci sia coincidenza tra la data di avvio dell'attività e la data in cui il soggetto ha i requisiti di iscrizione alla gestione previdenziale, a condizione che entrambe le condizioni si verifichino nel 2025, i 36 mesi decorrono dalla data di prima iscrizione alla gestione previdenziale.

#### 4.4 Alternatività con altre agevolazioni

La riduzione del 50% è alternativa rispetto ad altre misure agevolative che prevedono riduzioni di aliquota, come quella del 35% per i contribuenti in regime forfetario ex L. 190/2014.

A questo proposito viene precisato che se, prima del 24.4.2025, è stata richiesta la riduzione contributiva prevista per il regime forfetario, è possibile comunque presentare domanda per la maggiore riduzione del 50% di cui alla L. 207/2024.

Dopo l'esaurimento del periodo di fruizione della riduzione del 50%, potrà essere chiesta nuovamente quella prevista dalla L. 190/2014.

#### 4.5 Presentazione della domanda

La domanda è presentata dal titolare del nucleo aziendale, accedendo al "Portale delle Agevolazioni (ex DiResCo)" dell'INPS e compilando il relativo modulo.

## 5. IMPOSTA SULLE SUCCESSIONI E DONAZIONI- NOVITÀ DEL DLGS. 139/2024- ISTRUZIONI OPERATIVE PER GLI UFFICI

Nella circ. 16.4.2025 n. 3, l'Agenzia delle Entrate ha passato in rassegna le principali novità introdotte dal DLgs. 18.9.2024 n. 139 nel DLgs. 346/90 (Testo unico dell'imposta sulle successioni e donazioni), con effetto sulle successioni aperte e sulle donazioni fatte a partire dall'1.1.2025.

Il documento persegue lo scopo di assicurare l'uniforme applicazione delle nuove disposizioni da parte degli uffici.

### 5.1 Oggetto dell'imposta

L'Amministrazione finanziaria ha ricordato che il DLgs. 139/2024 è intervenuto sull'art. 1 del DLgs. 346/90 al fine di:

- includere espressamente i trasferimenti di beni e diritti derivanti da trust e altri vincoli di destinazione tra i trasferimenti di ricchezza suscettibili di dar luogo all'applicazione dell'imposta sulle successioni e donazioni;
- sancire l'inapplicabilità del tributo alle liberalità d'uso di cui all'art. 770 co. 2 c.c.

### 5.2 Ufficio competente per l'applicazione dell'imposta di successione

La circ. 3/2025 ha evidenziato che, per effetto delle modifiche apportate dal DLgs. 139/2024 all'art. 6 co. 1 del DLgs. 346/90, l'applicazione del tributo successorio è demandata:

- all'ufficio nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto (se questa è nota);
- all'ufficio nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza in Italia del defunto, se questo era residente all'estero;
- all'ufficio di Roma, se l'ultima residenza del de cuius non è nota.

### 5.3 Autoliquidazione dell'imposta di successione

Tra gli interventi di riforma con portata maggiormente innovativa, la circ. 3/2025 ha segnalato l'introduzione del meccanismo di autoliquidazione dell'imposta di successione da parte del contribuente, sulla base dei dati contenuti nella dichiarazione.

#### **Nuove nozioni di imposta principale e complementare e abolizione dell'imposta suppletiva**

L'introduzione del nuovo meccanismo di autoliquidazione ha reso necessari alcuni interventi modificativi in tema di imposta principale, complementare e suppletiva.

In particolare, dall'1.1.2025:

- è "principale" l'imposta autoliquidata dal contribuente e quella liquidata dall'ufficio a seguito del controllo della regolarità dell'autoliquidazione;
- è "complementare" l'imposta o la maggiore imposta liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica;
- è soppressa l'imposta suppletiva.

#### **Termini e codice tributo per il pagamento dell'imposta autoliquidata**

Il DLgs. 139/2024 ha previsto che il pagamento dell'imposta autoliquidata deve avvenire entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione di successione (quindi entro 12 mesi dalla data di apertura della successione, più 90 giorni).

A tal proposito, la circ. 3/2025 ha ricordato che, con la ris. 10.1.2025 n. 2, l'Agenzia della Entrate ha provveduto all'istituzione del codice tributo "1539" denominato "Successioni - Imposta sulle successioni - autoliquidazione", da utilizzare nel modello F24 per il versamento delle somme dovute in sede di presentazione della dichiarazione di successione, autoliquidate da parte dei soggetti obbligati.

#### **Dilazione di pagamento**

Dopo la riforma, è rimasta ferma la possibilità per il contribuente di beneficiare della dilazione di pagamento, ai sensi dell'art. 38 co. 1 del DLgs. 346/90 (la quale continua a non essere ammessa per importi inferiori a 1.000,00 euro), in relazione all'imposta autoliquidata.

Controlli di regolarità e avviso di liquidazione della maggiore imposta

L'Amministrazione finanziaria ha ricordato che l'autoliquidazione del tributo successorio è soggetta ad un controllo di regolarità effettuato ex post dall'ufficio. Se all'esito di tali verifiche l'ufficio rileva la debenza di una maggiore imposta rispetto a quella autoliquidata, entro il termine di decadenza di 2 anni dalla presentazione della dichiarazione di successione, provvede a notificare al contribuente un avviso di liquidazione, con l'invito a effettuare, entro il termine di 60 giorni, il pagamento per l'integrazione dell'imposta versata, della sanzione amministrativa di cui all'art. 13 del DLgs. 471/97 e degli interessi decorrenti dalla data in cui l'imposta doveva essere pagata (la sanzione è ridotta a un terzo se il pagamento è effettuato nel suddetto termine di 60 giorni).

#### **Codice tributo per il pagamento della maggiore imposta**

Circa le modalità di pagamento della maggiore imposta accertata, la circ. 3/2025 si è richiamata alla precedente ris. Agenzia delle Entrate 10.1.2025 n. 2, con la quale è stato istituito il codice tributo "A139", denominato "Successioni - Sanzione imposta sulle successioni - Avviso di liquidazione

dell'imposta - Art. 33, comma 3, del TUS", da utilizzare nel modello F24 per il versamento delle somme dovute a seguito degli avvisi di liquidazione emessi dagli uffici.

#### 5.4 Svincolo dei conti correnti prima della dichiarazione di successione

L'Agenzia delle Entrate ha posto all'attenzione degli Uffici il nuovo co. 4-bis dell'art. 48 del DLgs. 346/90, ove si prevede la possibilità di ottenere lo svincolo dei conti correnti caduti in successione prima della presentazione della dichiarazione, nei limiti in cui ciò sia necessario per versare le imposte ipotecarie, catastali e di bollo, se ricorrono, congiuntamente, le seguenti condizioni:

- vi è un solo erede di età non superiore a 26 anni;
- l'eredità contiene immobili.

Sul punto, la circ. 3/2025 ha chiarito che:

- il requisito dell'unicità dell'erede si intende soddisfatto anche nel caso in cui vi sia la presenza di altri chiamati all'eredità che, tuttavia, alla data di presentazione della suddetta richiesta, abbiano rinunciato all'eredità stessa;
- il requisito anagrafico deve ritenersi sussistente qualora, alla data della presentazione dell'istanza all'istituto bancario, il richiedente non abbia ancora compiuto 26 anni o, al massimo, li compia il giorno della richiesta stessa;
- la categoria catastale degli immobili presenti nell'asse ereditario è del tutto irrilevante al fine dell'operatività della nuova disposizione;
- lo svincolo delle attività non può essere disposto ai fini del pagamento di tributi diversi rispetto a quelli tassativamente indicati dall'art. 48 del DLgs. 346/90 (ad esempio, l'imposta di successione).

#### 5.5 Aliquote e franchigie

Il DLgs. 139/2024 ha lasciato sostanzialmente immutate le aliquote e franchigie per il calcolo dell'imposta di successione e donazione. Tuttavia, la relativa disciplina è stata trasposta, rispettivamente, negli artt. 7 e 56 del DLgs. 346/90, con la contestuale abrogazione del previgente art. 2 co. 48 - 49-bis del DL 262/2006.

#### 5.6 Liberalità indirette

Con la modifica dell'art. 56-bis del DLgs. 346/90, il DLgs. 139/2024 ha chiarito che le liberalità indirette scontano l'imposta solo se:

- volontariamente registrate (nel qual caso si applicano le aliquote e franchigie ordinarie dell'imposta di donazione);
- accertate dall'Amministrazione finanziaria a seguito di dichiarazione resa dall'interessato nell'ambito di procedimenti diretti all'accertamento dei tributi (nel qual caso si applica comunque l'imposta di donazione con l'aliquota dell'8%, oltre le franchigie eventualmente operanti).

#### 5.7 Coacervo successorio e donativo

In tema di coacervo successorio e donativo, il DLgs. 139/2024 ha previsto, rispettivamente.

- l'espressa abrogazione dell'art. 8 co. 4 del DLgs. 346/90 (già implicitamente riconosciuta dalla giurisprudenza e dalla circ. Agenzia delle Entrate 19.10.2023 n. 29);
- il recepimento, nel successivo art. 57, della tesi per cui la sommatoria delle donazioni anteriori intervenute tra il medesimo donante e il medesimo donatario deve essere effettuata al solo scopo di valutare l'eventuale erosione della franchigia.

#### 5.8 Altre novità

La circ. 3/2025 ha, infine, esaminato:

- l'art. 7 della L. 104/2024, che ha previsto l'esonero dal regime della responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta di successione in relazione ai trasferimenti effettuati a favore degli enti del Terzo settore;
- l'art. 4 del DLgs. 87/2024, il quale ha modificato varie disposizioni in materia di sanzioni relative a violazioni in materia di imposte di successione e donazione, con riferimento alle violazioni commesse a decorrere dall'1.9.2024, prevedendo una generale riduzione delle stesse.

## 6. TITOLO ABILITATIVO PER L'ESECUZIONE DEI LAVORI- CILA SUPERBONUS- CAUSE DI DECADENZA

Con la risposta a interpello 29.4.2025 n. 122, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la mancata compilazione del quadro "F" - "Attestazioni relativamente alla costruzione/legittimazione dell'immobile" della comunicazione di inizio lavori asseverata (CILA), di cui all'art. 119 co. 13-ter del DL 34/2020, determina la decadenza dal superbonus. Nel caso di specie, il contribuente istante chiedeva se l'aver omesso di compilare il quadro "F" della CILA-S, presentata dopo che l'edificio è stato sanato "prima dell'inizio dei lavori con apposita pratica presentata in Comune rendendolo legittimo ai fini urbanistici e catastali", determini la decadenza dal superbonus, di cui all'art. 119 del DL 34/2020.

### 6.1 Cause di decadenza dal superbonus

Per gli interventi che beneficiano del superbonus e rientrano anche nell'ambito di applicazione del co. 13-ter dell'art. 119 del DL 34/2020, la decadenza dell'agevolazione superbonus, ai sensi dell'art. 49 del DPR 380/2001, potrà aversi "esclusivamente nei seguenti casi":

- mancata presentazione della CILA;
- realizzo di interventi difformi rispetto a quelli oggetto della CILA appositamente presentata;
- assenza, nella CILA, dell'attestazione degli estremi del titolo abilitativo di costruzione dell'immobile, oppure degli estremi del provvedimento che ne ha consentito la legittimazione, oppure del fatto che la costruzione dell'immobile è stata completata prima dell'1.9.67 (cioè appunto le attestazioni alternative che devono essere rilasciate mediante la compilazione del quadro "F" del modello di CILA-S);
- non corrispondenza al vero delle attestazioni di cui al co. 14 dell'art. 119 del DL 34/2020, ossia delle attestazioni che devono essere rese da tecnici abilitati, sui requisiti degli interventi di efficienza energetica e degli interventi di miglioramento sismico, nonché sulla congruità dei relativi costi, per poter beneficiare del superbonus sulle spese.

Pertanto, stante il tenore della norma, secondo l'Agenzia delle Entrate, l'agevolazione superbonus decade nel caso in cui non sia stato compilato il quadro "F" della CILA-S, di cui all'art. 119 co. 13-ter del DL 34/2020, anche se l'immobile oggetto degli interventi si trova in stato legittimo comprovabile.

### 6.2 Accesso ad altre detrazioni

Nel caso in cui sussistano tutti i relativi presupposti, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate ammette che si possa a quel punto beneficiare delle detrazioni "ordinarie" (dopo aver regolarizzato "la propria posizione fiscale rimuovendo la violazione commessa").

## 7. INTERVENTI VOLTI ALL'ELIMINAZIONE DELLE BARRIERE ARCHITETTONICHE- DETRAZIONE IRPEF/IRES DEL 75%- LIMITE DI SPESA

Nella risposta a interpello 7.4.2025 n. 89, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al limite massimo di spesa entro il quale compete il "bonus barriere 75%", di cui all'art. 119-ter del DL

34/2020, nel caso di un complesso immobiliare costituito da due distinti edifici catastalmente autonomi, ma con un unico e comune accesso dall'esterno.

### 7.1 Ambito applicativo

L'agevolazione prevista dal citato art. 119-ter per gli interventi volti all'eliminazione delle barriere architettoniche consiste in una detrazione IRPEF/IRES nella misura del 75% per le spese sostenute dall'1.1.2022 al 31.12.2025.

La detrazione deve essere ripartita in 5 quote annuali di pari importo o in 10 quote se le spese sono sostenute dal periodo d'imposta in corso al 29.5.2024 (dal 2024 per i soggetti "solari").

### 7.2 Limite massimo di spesa

La detrazione nella misura del 75% delle spese sostenute è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a:

- 50.000,00 euro per gli interventi negli edifici unifamiliari (villette e simili) o per quelli nelle singole unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano funzionalmente indipendenti e dispongano di uno o più accessi autonomi dall'esterno, ma, come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate 26.6.2023 n. 17 (p. 86), anche per gli interventi nelle singole unità immobiliari non funzionalmente indipendenti situate in edifici composti da più unità immobiliari;
- 40.000,00 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio se è composto da 2 a 8 unità immobiliari, per gli interventi sulle parti comuni dell'edificio;
- 30.000,00 euro moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio se è composto da più di 8 unità immobiliari, per gli interventi sulle parti comuni dell'edificio.

Nel caso di più edifici autonomi catastalmente, ma con accesso comune dall'esterno, la risposta a interpello 89/2025 ha chiarito che occorre riferirsi al limite di spesa di 50.000,00 euro per beneficiare della detrazione IRPEF/IRES nella misura del 75% per gli interventi di eliminazione delle barriere architettoniche con le caratteristiche tecniche del DM 14.6.89 n. 236.

segue Inoltre, dato che, ai sensi dell'art. 119-ter co. 1 del DL 34/2020, nella versione sia ante che post DL 212/2023, il "bonus barriere 75%" riguarda gli "edifici già esistenti" senza altre precisazioni, viene confermato che l'agevolazione può riguardare le unità immobiliari di qualsiasi categoria catastale (comprese quelle in categoria B/5 e C/6).

## 8. OPZIONI PER CESSIONE/SCONTO DELLE DETRAZIONI EDILIZIE- SPESE SOSTENUTE DAL 30.3.2024- ULTERIORI CONDIZIONI INTRODOTTE DAL DL 39/2024- CHIARIMENTI

Con riferimento alla condizione dell'avvenuto sostenimento di spese, documentate da fattura, per lavori già effettuati, alla data del 30.3.2024, di cui all'art. 1 co. 5 del DL 39/2024, affinché continuino a operare le deroghe al "blocco delle opzioni" di sconto o cessione (a decorrere dal 17.2.2023), di cui all'art. 2 del DL 11/2023, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in diverse risposte ad interpello.

### 8.1 Condizioni da soddisfare congiuntamente

Quanto alla corretta interpretazione da dare alla disposizione contenuta nell'art. 1 co. 5 del DL 39/2024, l'Amministrazione finanziaria ha più volte ribadito che devono ricorrere congiuntamente tutte le condizioni richieste dalla norma, ossia che alla data del 30.3.2024 sia sostenuta parte della spesa, "documentata da fattura, per lavori già effettuati".

### 8.2 Riferimento a "lavori già effettuati"

Per la locuzione "lavori già effettuati" si fa riferimento, secondo l'Agenzia delle Entrate, "all'esecuzione, in senso stretto, di lavori edili" e, quindi, affinché operi la deroga al blocco delle

opzioni (e si possa quindi optare per cessione e sconto anche successivamente ai diversi “blocchi”), alla data del 30.3.2024 devono essere stati sostenuti costi afferenti alla materiale esecuzione degli interventi edilizi (oggetto dell’agevolazione).

Di conseguenza, secondo l’Amministrazione finanziaria non è possibile optare per cessione/sconto se entro il 30.3.2024:

- è stata pagata esclusivamente la tassa per l’occupazione di suolo pubblico (TOSAP) (risposta a interpello 15.4.2025 n. 103);
- sono state sostenute soltanto spese per “servizi tecnici propedeutici all’inizio dei lavori, specificamente per il computo metrico” (risposta a interpello 15.4.2025 n. 104);
- sono state sostenute solo spese relative alle attività professionali o di consulenza, nonché quelle relative agli oneri di urbanizzazione o per l’ottenimento di autorizzazioni amministrative (risposte a interpello 15.4.2025 n. 105 e 16.4.2025 n. 106).

### 8.3 Spese sostenute dall’appaltatore

Se alla data del 30.3.2024 i lavori sono stati effettivamente eseguiti, la condizione del sostenimento delle spese per i lavori effettuati e la loro documentazione mediante fattura può essere verificata sia nei rapporti tra committente e appaltatore, sia tra quest’ultimo e gli eventuali subappaltatori.

### 8.4 Spese a livello di “cantiere”

Nelle risposte a interpello 15.4.2025 n. 105 e 16.4.2025 n. 107, l’Agenzia delle Entrate ha ribadito che le condizioni richieste dall’art. 1 co. 5 del DL 39/2024 devono essere verificate “a livello di cantiere” e non con specifico riguardo a ciascuno dei singoli interventi agevolati (e dei relativi bonus applicabili) in cui si articola l’intervento complessivo.

In altre parole, le opzioni sono esercitabili anche se al 30.3.2024 il committente non ha sostenuto alcuna spesa relativamente ai lavori effettuati, ma sono state pagate le spese per detti interventi, documentati da fattura, dall’appaltatore nei riguardi del subappaltatore.

## 9. DETRAZIONE DELL’IVA- OMESSA REGISTRAZIONE DELLA FATTURA DI ACQUISTO NEI TEMINI- RECUPERO TRAMITE DICHIARAZIONE INTEGRATIVA- esclusione

Il diritto alla detrazione dell’IVA relativa ai beni e ai servizi acquistati è una facoltà che va esercitata in sede di liquidazione periodica o, al più tardi, con la dichiarazione relativa all’anno in cui tale diritto è sorto, “previa annotazione della fattura di acquisto o della bolletta doganale” nel registro di cui all’art. 25 del DPR 633/72.

L’Agenzia delle Entrate, con la risposta a interpello 17.4.2025 n. 115, ha affermato che in caso di mancata registrazione nei termini non è consentito il ricorso alla dichiarazione integrativa di cui all’art. 8 co. 6-bis del DPR 322/98.

### 9.1 Omessa registrazione di fatture d’acquisto

Il caso posto all’esame dell’Agenzia delle Entrate riguarda una società che ha ricevuto nell’anno 2023 alcune fatture di acquisto, senza averle annotate nel registro di cui all’art. 25 del DPR 633/72 relativo al 2023, né nel sezionale relativo alle fatture d’acquisto ricevute nel 2023 e registrate nel 2024. Tali documenti non sono stati neppure inseriti nella dichiarazione annuale IVA per il 2023. Il soggetto passivo non ha, pertanto, esercitato la detrazione dell’IVA nei termini previsti.

L’istante proponeva di recuperare l’imposta mediante presentazione di una dichiarazione integrativa “a favore” ai sensi dell’art. 8 co. 6-bis del DPR 322/98.

Nella circ. Agenzia delle Entrate 17.1.2018 n. 1 è stato chiarito che “il soggetto passivo cessionario/committente, che non abbia esercitato il diritto alla detrazione dell’IVA assolta sugli acquisti documentati nelle fatture ricevute nei termini anzidetti, può recuperare l’imposta presentando la (...) dichiarazione integrativa” entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

Tale chiarimento va letto alla luce delle successive precisazioni contenute nella risposta a interpello 18.12.2023 n. 479, in cui l’Amministrazione finanziaria ha sostenuto l’ammissibilità del ricorso alla

dichiarazione integrativa qualora il soggetto passivo, “beneficiario del diritto alla detrazione” avesse omesso di esercitare tempestivamente tale facoltà, “pur avendo ricevuto e registrato la fattura di acquisto”.

Diverso è il caso in esame, in cui il cessionario o committente non ha annotato le fatture ricevute, non detraendo l'imposta nei termini stabiliti e rinunciando così definitivamente al proprio diritto.

## 9.2 Sanzionata l'omessa registrazione

L'obbligo di registrazione delle fatture di acquisto di cui all'art. 25 del DPR 633/72 ricorre “in ogni caso ed entro termini ben definiti”; pertanto, ad avviso dell'Agenzia delle Entrate, la violazione di tale adempimento va punita con la sanzione di cui all'art. 6 co. 1 del DLgs. 471/97 (dovuta in misura fissa da 250,00 a 25.000,00 euro se non ha inciso sulla corretta liquidazione del tributo); essa è comunque suscettibile di ravvedimento ai sensi dell'art. 13 del DLgs. 472/97.

## 10. COSTITUZIONE DEL DIRITTO DI SUPERFICIE SU TERRENI AGRICOLI- ALIQUOTA DELL'IMPOSTA DI REGISTRO – CHIARIMENTI

Con la ris. 3.4.2025 n. 23, l'Agenzia delle Entrate ha recepito l'impostazione della giurisprudenza di legittimità in merito all'aliquota dell'imposta di registro applicabile alla costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli, sancendo che la costituzione del diritto reale sconta l'aliquota del 9% e non quella del 15% che riguarda esclusivamente i “trasferimenti”.

### 10.1 Aliquote dell'imposta di registro per gli atti immobiliari

La questione sorge dall'art. 1 della Tariffa, Parte I, allegata al DPR 131/86 che, nel dettare le aliquote applicabili agli atti immobiliari, prevede l'applicabilità:

- in generale, dell'aliquota 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, compresi la rinuncia pura e semplice agli stessi, i provvedimenti di espropriazione per pubblica utilità e i trasferimenti coattivi”;
- dell'aliquota del 15% se il trasferimento riguarda 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 (ovvero privi delle condizioni per applicare le agevolazioni per la piccola proprietà contadina).

Applicando quest'ultima norma, l'Agenzia delle Entrate (circ. 19.12.2013 n. 36 e risposta a interpello 3.7.2023 n. 365) ha ritenuto applicabile agli atti di costituzione del diritto di superficie su terreni agricoli l'imposta di registro del 15%.

La Corte di Cassazione (ordinanze 11.2.2021 n. 3461 e 22.10.2024 n. 27293), invece, ha ritenuto che l'aliquota del 15% non possa applicarsi alla costituzione del diritto reale di superficie, trattandosi di aliquota riguardante i soli “trasferimenti”, posto che “«il diritto di superficie si «costituisce», e non si «trasferisce»” (Cass. 27293/2024).

### 10.2 Aliquota del 9%

Con la ris. 23/2025, l'Agenzia delle Entrate si allinea alla giurisprudenza, affermando che gli atti di costituzione del diritto di superficie, non essendo equiparabili a “trasferimenti”, scontano l'imposta di registro del 9% e non quella del 15%.