

Memento Pratico

FISCALE

Legge di
Bilancio 2025

D.Lgs.
IRPEF/IRES

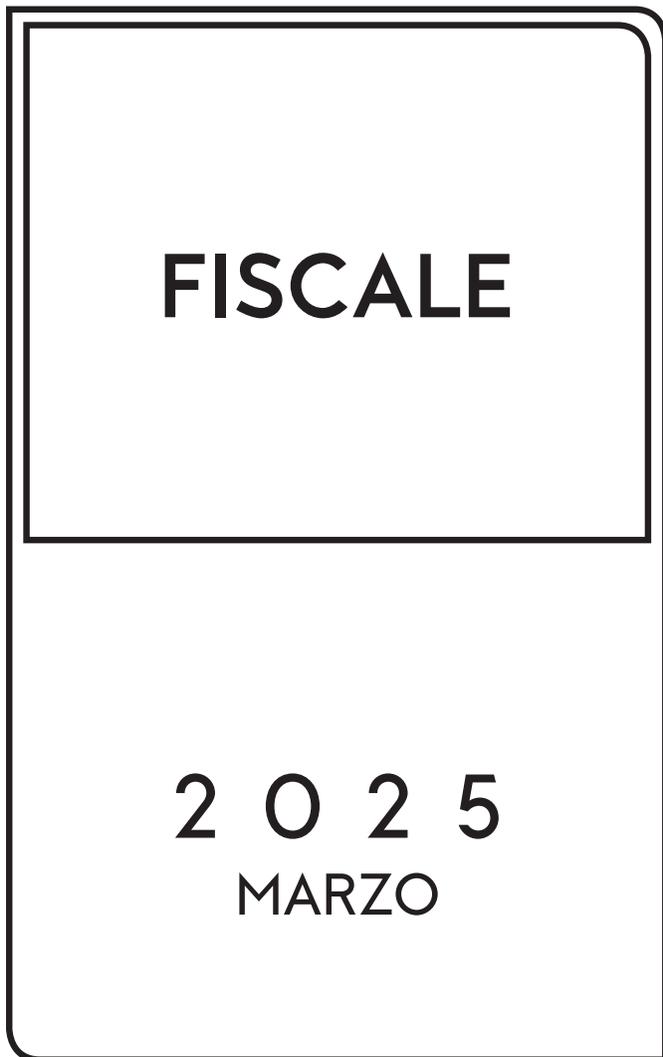
D.Lgs. Imposte
indirette

2025
MARZO



Estratto

Memento Pratico



Aggiornato al 21 febbraio 2025

L'opera è stata ideata e realizzata dalla

Redazione Fiscale Memento

Giuffrè Francis Lefebvre

Direttore responsabile
Antonella Sciarra

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 638 del 12 novembre 2001
© Copyright - Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - 2025 - via Monte Rosa, 91 - 20149, Milano

I diritti di traduzione, di riproduzione, e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi le copie fotostatiche, i film didattici o i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi

L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione professionale e non può comportare specifiche responsabilità per eventuali involontari errori o inesattezze.

Presentazione

Il Memento è lo strumento che consente, nel modo più concreto e chiaro possibile, di trovare soluzioni pratiche ai problemi che sorgono relativamente alla disciplina fiscale.

Ha un duplice obiettivo:

- permettere all'utilizzatore di avere a disposizione **informazioni aggiornate**, elaborate sintetizzando tutti i dati vigenti (legislazione, prassi amministrativa, giurisprudenza);
- fornire all'utilizzatore i mezzi per **rispondere rapidamente** alle domande che si può porre relativamente alle diverse imposte e tasse: soggetti d'imposta ed esclusioni, base imponibile, modalità di pagamento, aliquote, accertamento, ricorsi.

La trattazione è suddivisa in **5 parti**:

- prima parte: imposte sui redditi;
- seconda parte: IRAP;
- terza parte: IVA;
- quarta parte: altre imposte;
- quinta parte: disposizioni comuni.

Ogni parte è strutturata in diversi capitoli, ciascuno dei quali è preceduto da un **sommario analitico**.

La trattazione delle **sanzioni** è concentrata in un capitolo dedicato delle disposizioni comuni, salvo eccezioni evidenziate nell'indice.

Il Memento, inoltre, è corredato da un'**appendice** contenente informazioni relative a: aliquote delle addizionali regionali, definizione di piccola e media impresa, Stati collaborativi e paradisi fiscali.

Completano il Memento una **tavola di principali tributi** trattati e un esauriente **indice analitico**, strutturato facendo riferimento a casi concreti, permettendo così un rapido accesso all'argomento che si vuole affrontare.

Per facilitare la ricerca il Memento è suddiviso in **paragrafi numerati a margine**, ai quali vengono effettuati tutti i rinvii, sia quelli da una parte all'altra del testo (evitando ripetizioni inutili), sia quelli dall'indice analitico. La numerazione è **discontinua**.

La **versione online** è continuamente aggiornata non appena si presentano nuovi provvedimenti normativi o di prassi, oltre che con la giurisprudenza e la dottrina più autorevole.

Il volume cartaceo è **pubblicato 2 volte l'anno**, a marzo e a settembre.

N.B. L'opera è aggiornata con il D.Lgs. di riforma dell'IRPEF/IRES, la Legge di Bilancio 2025, il DL Milleproroghe.

Piano dell'opera

Presentazione	5
Principali novità fiscali	10

Parte I: IMPOSTE SUI REDDITI

Titolo I	Persone fisiche	
Regole generali IRPEF		100
Impresa		5000
Fondari		7000
Lavoro dipendente		8000
Lavoro autonomo		10010
Finanziari		11000
Diversi		13000
Dichiarazione		16000
Non residenti		17000

Titolo II	Società ed enti commerciali	
Società di capitali ed enti commerciali		21000
Società di persone e associazioni commerciali		34000
Società di comodo		35000
Non residenti		36000

Titolo III	Regole comuni	
Pagamento delle imposte		37000
Assistenza fiscale, visto di conformità e simili		37600
Principali agevolazioni		37950

Parte II: IRAP

Determinazione dell'imposta (imprese industriali, esercenti arti e professioni, soggetti che operano nel settore agricolo)	39100
Obblighi	39924

Parte III: IVA

Titolo I	Campo di applicazione	
Operazioni		40200
Soggetti passivi		42000
Territorialità		43000

Titolo II	Operazioni nazionali	
Determinazione dell'imposta		45000
Adempimenti		52000
Settore immobiliare		60500

Settori soggetti a regimi speciali	62000
Gruppo IVA	64500

Titolo III	Operazioni internazionali	
Scambi intracomunitari		65000
Operazioni extracomunitarie		66000
Altre operazioni internazionali		67000
Non residenti operanti in Italia		68000

Parte IV: ALTRE IMPOSTE

Registro, ipotecaria e catastale	70000
Successioni e donazioni	73000
Bollo	74000
Su immobili (IMU, TARI, IVIE)	74500
Tributi erariali	76000
Patrimoniali mobiliari (IVAFE, ecc.)	77000
Tributi locali	78000

Parte V: DISPOSIZIONI COMUNI

Istanze del contribuente	80000
Accertamento e riscossione	81000
Sanzioni	86900
Contenzioso	87600
Operazioni straordinarie	89000
Strumenti contro le doppie imposizioni internazionali	95000
Consorzi	96000
Enti non commerciali	97000

APPENDICE	99000
INDICE	pag. 1669

Principali novità

Nella tavola seguente si riportano le principali novità fiscali contenute nel MEMENTO PRATICO FISCALE, con accanto il riferimento al relativo numero di paragrafo e la relativa fonte normativa, amministrativa o giurisprudenziale.

10

MF n°	Argomento	Provvedimento
IRPEF: regole generali		
190 e s.	Residenza fiscale persone fisiche: chiarimenti	Circ. AE 4 novembre 2024 n. 20/E
1163	Taglio del cuneo fiscale 2025	art. 1 c. 4 - 9 L. 207/2024
1227	Limiti alle detrazioni degli oneri per redditi sopra i € 75.000	art. 1 c. 10 L. 207/2024
1545, 1630, 1640, 1655	Detrazione per spese di ristrutturazione, ecobonus e sismabonus: l'aliquota si sdoppia	art. 1 c. 54 e 55 L. 207/2024
1700 e s.	Superbonus 110%: modifiche alla disciplina e chiarimenti vari	art. 1 c. 56, 107 - 110 L. 207/2024
2360	Bonus Natale 2024	art. 2 bis DL 113/2024 conv. in L. 143/2024, Circ. AE 10 ottobre 2024 n. 19/E
IRPEF: impresa		
5152	Estromissione di beni	art. 1 c. 37 L. 207/2024
6197, 6199	Individuazione di nuove fattispecie di reddito agrario e relative modalità di determinazione del reddito	art. 1 D.Lgs. 192/2024
IRPEF: fondiari		
7162, 7164, 7178, 7193	Individuazione di nuove fattispecie di reddito agrario e relative modalità di determinazione del reddito	art. 1 D.Lgs. 192/2024
IRPEF: lavoro dipendente		
8225	Rimborso spese di locazione per neoassunti	art. 1 c. 399 e 400 L. 207/2024
8281	Auto concesse in uso promiscuo a dipendenti: nuovi criteri di determinazione del reddito	art. 1 c. 48 L. 207/2024
8610	Trasferte con pagamenti tracciabili	art. 1 c. 81 e s. L. 207/2024
IRPEF: lavoro autonomo		
10038 e s.	Revisione delle modalità di determinazione analitica del reddito	art. 5 D.Lgs. 192/2024
10230	Super deduzione per nuovi assunti a tempo indeterminato estesa fino al 2027	art. 1 c. 399 e s. L. 207/2024
10750 e s.	Neutralità delle operazioni di riorganizzazione: conferimenti, fusione, scissioni e trasformazioni e trasferimenti per successione/donazione	art. 5 D.Lgs. 192/2024
IRPEF: finanziari		
11158	Rilevanza di plus e minusvalenze da cessione di partecipazioni in associazioni professionali	art. 5 D.Lgs. 192/2024
11166	Rivalutazione partecipazioni	art. 1 c. 30 L. 207/2024
IRPEF: diversi		
13025	Rilevanza della plusvalenza da cessione di fabbricato acquisito per successione quando oggetto di superbonus 110%	Circ. AE 13 giugno 2024 n. 13/E e Resp. AE 23 ottobre 2024 n. 208
13035	Calcolo della plusvalenza da fabbricati e imposta di donazione	art. 5 D.Lgs. 192/2024
13125	Calcolo della plusvalenza da terreni edificabili e imposta di donazione	art. 5 D.Lgs. 192/2024

MF n°	Argomento	Provvedimento
13155	Qualificazione della cessione di cubatura fra i redditi diversi	Cass. 4 gennaio 2025 n. 103
IRES: società di capitali		
21230, 21240	Riallineamento divergenze tra valori contabili e fiscali	art. 10 D.Lgs. 192/2024
21250	Affrancamento straordinario delle riserve	art. 14 D.Lgs. 192/2024
21330 e s.	Riproposta la possibilità di assegnare beni ai soci entro il 30 settembre 2025, con il versamento di un'imposta sostitutiva	art. 1 c. 31 -36 L. 207/2024
21635	Proventi e oneri in valuta estera: rilevanza del cambio di fine esercizio	art. 9 D.L.gs. 192/2024
22085	Contributi in conto capitale: non più possibile rateizzare la tassazione	art. 9 D.L.gs. 192/2024
22435 e 22475	Lavori su ordinazione infrannuali e ultrannuali: rilevano i dati di bilancio	art. 9 D.L.gs. 192/2024
22885	Trasferte dei dipendenti: deducibilità dei costi limitata ai pagamenti tracciabili	art. 1 c. 81 - 83 L. 207/2024
22910	Stock option: la deduzione dei costi va fatta soltanto al momento dell'assegnazione	art. 1 c. 862 L. 207/2024
22925 e s.	Super deduzione per nuovi assunti a tempo indeterminato estesa fino al 2027	art. 1 c. 399 e s. L. 207/2024
25866 e s.	IRES premiale	art. 1 c. 436 - 444 L. 207/2024
25925 e s.	Modifiche al regime di riporto delle perdite fiscali e regime specifico per il riporto delle perdite infragruppo	art. 15 D.L.gs. 192/2024
24675 e s.	Conferimenti di partecipazioni di controllo o collegamento: modificata la modalità di determinazione del valore di realizzo	art. 17 D.L.gs. 192/2024
Società di comodo		
35144, 35260	Modificate le percentuali per la determinazione dei ricavi presunti e del reddito minimo presunto	art. 20 D.L.gs. 192/2024
Pagamento delle imposte		
37545	Operativa, da febbraio 2025, la possibilità di presentare una Comunicazione mensile tramite modello F24 in sostituzione del modello 770 per alcuni sostituti d'imposta «minimi»	art. 16 D.Lgs. 1/2024, Provv. AE 31 gennaio 2025 n. 25978
Principali agevolazioni		
38043	Investimenti 4.0: modifiche alla disciplina	art. 1 c. 445-448 L. 207/2024
38080 e s.	Investimenti 5.0: modifiche della disciplina	art. 1 c. 427-429 L. 207/2024, DM 24 luglio 2024, Circ. Mimit 16 agosto 2024
38240 e s.	Zes unica per il Mezzogiorno: disposizioni di attuazione	DM 18 settembre 2024, Provv. AE 6 novembre 2024 n. 406943, Provv. AE 31 gennaio 2025 n. 25972, Provv. AE 31 gennaio 2025 n. 25986
38260	Bonus ZLS (zone logistiche semplificate)	DPCM 30 agosto 2024 n. 189953
38516	Start-up e PMI innovative: esenti le plusvalenze da cessione di partecipazioni	art. 4 c. 1 lett. b L. 162/2024
IVA		
60720	Aumentato a 2 anni il termine entro il quale è necessario rivendere l'abitazione preposseduta per potere fruire dell'agevolazione prima casa sul novo acquisto	art. 1 c. 116 L. 207/2024
65570	Regime transfrontaliero di franchigia	art. 70 terdecies - art. 70 duovices DPR 633/72

MF n°	Argomento	Provvedimento
66032	Natura dell'IVA all'importazione	art. 27 D.Lgs. 141/2024, Circ. AD 4 ottobre 2024 n. 20/D)
Registro, ipotecarie e catastali		
70330	Previsione dell'obbligo di autoliquidazione dell'imposta di registro	art. 2 D.Lgs. 139/2024
70350	Nuove modalità di richiesta registrazione scritture private	art. 2 D.Lgs. 139/2024
70690	Calcolo dell'imposta in caso di divisione di comunione ereditaria	art. 2 D.Lgs. 139/2024
70842	Previsti nuovi controlli sull'autoliquidazione dell'imposta	art. 2 D.Lgs. 139/2024
70870	Nuove previsioni sui soggetti obbligati al pagamento dell'imposta sugli atti giudiziari	art. 2 D.Lgs. 139/2024
71473	Nuove modalità tassazione contratto preliminare	art. 2 D.Lgs. 139/2024
Successioni e donazioni		
73035	Approvato il nuovo modello per la dichiarazione di successione dove indicare l'autoliquidazione dell'imposta	Prov. AE 13 febbraio 2025 n. 47335/2025
73095	Dal 2025 obbligo di autoliquidazione dell'imposta	D.Lgs. 139/2024
73175	Modifiche ai casi di esclusione per partecipazioni di controllo	D.Lgs. 139/2024
73930	Riordino della tassazione delle liberalità indirette	D.Lgs. 139/2024
Tributi erariali		
76900, 76927	Web tax: abrogato il limite interno di ricavi; pagamento con acconto e saldo	art. 1 c. 21 L. 207/2024
Accertamento e riscossione		
83985 e s.	Adempimento collaborativo: completata l'emanazione dei provvedimenti attuativi per l'adesione al regime e attivato un servizio web dedicato alle comunicazioni con l'AE	DM 3 ottobre 2024, DM 21 novembre 2024, DM Mef 6 dicembre 2024, Prov. 17 dicembre 2024 n. 450193, Prov. AE 10 gennaio 2025 n. 5320/2025
84500 e s.	Concordato preventivo biennale: modifiche e chiarimenti per l'applicazione	art. 7 DL 155/2024 conv. in L. 189/2024, Prov. AE 4 novembre 2024 n. 403886/2024
Sanzioni		
86900	Non applicazione del favore rei per nuove misure sanzionatorie	Cass. 19 gennaio 2025 n. 1274
Operazioni straordinarie		
89630 e s., 91520, 91988	Modificato il regime di riallineamento dei valori emersi a seguito di operazioni straordinarie	art. 12 D.L.gs. 192/2024
91580, 92045	Modifiche al riporto delle perdite in caso di fusione e scissione	art. 15 D.L.gs. 192/2024
92060	Scissione con scorporo: definite le norme applicabili	art. 16 D.L.gs. 192/2024
92300 e s.	Modifiche alla disciplina della permuta e del conferimento di partecipazioni in regime di realizzo controllato	art. 17 D.L.gs. 192/2024
92600 e s.	Modifiche alla disciplina della liquidazione ordinaria	art. 18 D.L.gs. 192/2024

b. Interventi di recupero su immobili residenziali

(art. 16 bis DPR 917/86)

Per gli interventi di recupero su immobili residenziali sono previste delle detrazioni rilevanti, con riferimento a molteplici tipi di spese: manutenzioni, ristrutturazioni, risparmio energetico, rinnovo impianti, cablatura, ecc.

La percentuale della detrazione è diversa da quella ordinaria (19%) ed è variata diverse volte nel corso degli anni.

1520

Cumulabilità con altre detrazioni
Fino al 31/12/2024 sono state previste detrazioni fiscali (50% - 65%) per le spese sostenute per la riqualificazione energetica di edifici esistenti. Tale agevolazione non è cumulabile con quella in esame in relazione alle medesime spese. Per la disciplina relativa si rinvia al n. 1655 e s.
L'agevolazione in oggetto è invece cumulabile: <ul style="list-style-type: none"> – con quella relativa agli immobili vincolati (v. n. 1652), ma quest'ultima è ridotta nella misura del 50%; – con quella relativa alla detrazione degli interessi passivi su mutui per l'acquisto dell'abitazione (v. n. 1370).

SCHEMA DELLA TRATTAZIONE Le spese che danno diritto alla detrazione sono di numerose tipologie, alcune molto comuni altre più particolari; per agevolare il lettore la trattazione esamina inizialmente i **casi più comuni**, riguardanti gli interventi sulle singole abitazioni e quelli sulle parti comuni di edifici condominiali residenziali.

1521

La disciplina delle spese relative ai **casi particolari**, è illustrata separatamente e riguarda gli interventi relativi:

- all'acquisto di una abitazione facente parte di un edificio ristrutturato (v. n. 1588 e s.);
- alla realizzazione e acquisto di autorimesse o posti auto pertinenziali (v. n. 1596);
- all'adozione di misure antisismiche effettuate su edifici ricadenti nelle zone sismiche (v. n. 1628);
- all'acquisto di beni mobili da utilizzare per arredare immobili oggetti di precedenti interventi di recupero (v. n. 1641).

Infine, per le spese sostenute per **interventi complessi**, di ristrutturazione e di risparmio energetico, effettuati dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2025, è previsto un **superbonus** (v. n. 1700 e s.).

In generale, sono **esclusi** gli interventi di **nuova costruzione**, salvo il caso di parcheggi pertinenziali illustrati al n. 1596 (Ris. AE 4 gennaio 2011 n. 4/E).

1. Interventi su singole abitazioni e su condomini

SOGGETTI AMMESSI (art. 16 bis c. 1 DPR 917/86) Possono fruire della detrazione tutti i soggetti passivi dell'IRPEF che **possiedono** o **detengono l'immobile** sul quale sono stati effettuati gli interventi rimasti a loro carico, in base ad un titolo idoneo **al momento** di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio (es. promissario acquirente immesso in possesso dell'immobile, a condizione che il contratto preliminare sia registrato entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi in cui si fa valere la detrazione).

1525

proprietario (persona fisica, società semplice, s.n.c. e s.a.s. ed equiparati) (1)
nudo proprietario
titolare di un diritto reale sull'immobile (2) (uso, usufrutto, abitazione ed enfiteusi)
titolare di un diritto edificatorio (2) (Ris. AE 23 maggio 2024 n. 112)
inquilino , con contratto regolarmente registrato (2)
comodatario , con contratto regolarmente registrato (2) (3)
soci di cooperative di costruzione (2)

<p>ex coniuge separato del proprietario della casa coniugale cui è stato concesso il diritto di abitazione (Circ. AE 9 maggio 2013 n. 13/E)</p>
<p>familiari di tutti i soggetti predetti (v. n. 1085), purché conviventi nell'immobile ristrutturato e aventi fatture e bonifici (non necessariamente le abilitazioni comunali) a loro intestati o con un'annotazione del familiare che ha sostenuto la spesa (v. n. 1577) (4) (5)</p>
<p>convivente di fatto (c.d. more uxorio) risultante dai registri anagrafici o da un'autocertificazione, ai sensi della Legge Cirinnà, L. 76/2016 (Circ. AE 25 luglio 2022 n. 28/E, Ris. AE 28 luglio 2016 n. 64/E) (4)</p>
<p>(1) Per gli immobili non strumentali o beni merce di società di persone, imprenditori individuali, anche agricoli, e imprese familiari.</p> <p>(2) Se in possesso della dichiarazione di consenso ai lavori del proprietario o della cooperativa a proprietà indivisa (anche dopo l'inizio dei lavori, purché entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi nella quale si intende utilizzare la detrazione) (Risp. AE 22 maggio 2020 n. 140). In caso di nuovi soci di cooperative a proprietà indivisa, la detrazione spetta per le spese effettuate a partire dalla detenzione dell'immobile, avvenuta dopo il parere favorevole del consiglio di amministrazione della cooperativa all'ingresso del nuovo socio (Risp. AE 14 luglio 2020 n. 215).</p> <p>(3) La registrazione del contratto può mancare, se viene dimostrata l'esistenza del contratto (c.d. data certa) in altro modo, es. lettera raccomandata spedita dal genitore al figlio comodatario con cui gli attribuisce la detenzione (Cass. 18 maggio 2021 n. 13424).</p> <p>(4) Non può fruire della detrazione il padre non convivente che ha sostenuto le spese su un immobile di proprietà della figlia fiscalmente a suo carico.</p> <p>(5) Il convivente può avvalersi della detrazione solo se dimostra che la detenzione dell'immobile da parte sua era precedente la data di inizio dei lavori (ma non è necessario che permanga per l'intero periodo di fruizione della detrazione) (Cass. 5 novembre 2008 n. 26543); inoltre, non serve alcun contratto di comodato registrato (Cass. 21 febbraio 2022 n. 5584). L'immobile oggetto della ristrutturazione deve essere una delle abitazioni in cui si esplica il rapporto di convivenza, es. abitazione principale o a disposizione (Ris. AE 12 giugno 2002 n. 184/E), quindi se locato a terzi la detrazione non spetta. Non serve la dichiarazione di consenso ai lavori del proprietario/possessore (Cass. 21 febbraio 2022 n. 5584).</p>

1526 Normalmente il **soggetto che sostiene le spese** per l'intervento coincide con il beneficiario della detrazione. Vi sono tuttavia dei casi, relativi prevalentemente a **soggetti collettivi** (condominio, società di persone) in cui il beneficiario è **diverso** e per poter usufruire della detrazione deve possedere un'apposita documentazione integrativa (v. n. 1581). Può richiedere la detrazione anche chi **esegue in proprio i lavori** sull'immobile, limitatamente alle spese di acquisto dei materiali utilizzati.

1528 **IMMOBILI INTERESSATI** (art. 16 bis c. 1 DPR 917/86) Gli interventi di recupero devono essere generalmente effettuati su:

- immobili a **destinazione abitativa** situati in Italia, di qualsiasi categoria catastale (rileva la situazione di fatto), compresi quelli collabenti o quelli in corso di definizione e destinati a diventare abitativi (cat. F/2 e F/4, Risp. AE 13 aprile 2021 n. 241) (v. n. 74550) e quelli rurali e quelli ad **uso promiscuo**, cioè adibiti anche all'esercizio di attività commerciali, artistiche e professionali (occasionali o abituali, es.: bed & breakfast);
- **pertinenze** collocate all'interno degli immobili suddetti (garage, cantine, ecc. v. n. 60880);
- **edifici condominiali residenziali** limitatamente agli interventi effettuati sulle parti comuni (v. n. 1533).

Tali immobili devono essere **censiti** all'ufficio del catasto o per i medesimi deve essere stata fatta la **richiesta di accatastamento**.

Sono escluse le u.i. non abitative, comprese quelle che, originariamente abitative, al termine dei lavori, **perdono la destinazione abitativa** (es. u.i. cat. A/3 data in comodato a un soggetto che la usa come studio professionale; se ha i requisiti può usufruire dell'ecobonus Risp. AE 17 settembre 2021 n. 611). Nel caso inverso, da studio ad abitazione, la detrazione spetta (vedi esempio al n. 1546, Circ. AE 25 giugno 2021 n. 7).

1530 **INTERVENTI RILEVANTI** (art. 16 bis c. 1 DPR 917/86) Gli interventi ammessi variano a seconda del tipo di immobile oggetto della spesa.

Singole abitazioni

1531

Interventi	
A) Manutenzione	<ul style="list-style-type: none"> • di manutenzione straordinaria, di restauro, di risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia (definiti al n. 61490), effettuati sulle singole u.i. residenziali, anche rurali, e sulle loro pertinenze (anche se gli interventi sono realizzati soltanto su queste ultime) (1) (2)
B) Risparmio energetico	<ul style="list-style-type: none"> • opere finalizzate al conseguimento di risparmi energetici con particolare riguardo all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia (3) (es. pannelli fotovoltaici per la produzione di energia elettrica da utilizzare per far fronte ai bisogni energetici dell'abitazione, quindi non per attività commerciali - Ris. AE 2 aprile 2013 n. 22/E, anche se installati su edifici adiacenti all'abitazione). Dal 2025 la detrazione non spetta per le spese sostenute per gli interventi di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale con caldaie uniche alimentate a combustibili fossili (es. metano) (art. 16 bis c. 3 bis DPR 917/86).
C) Impianti elettrici e a metano	<ul style="list-style-type: none"> • messa a norma degli edifici per quanto riguarda gli impianti elettrici e gli impianti a metano
D) Eliminazione delle barriere architettoniche	<ul style="list-style-type: none"> • aventi ad oggetto ascensori e montacarichi, alla realizzazione di ogni strumento che, attraverso la comunicazione, la robotica e ogni altro mezzo di tecnologia più avanzata, sia adatto a favorire la mobilità interna ed esterna all'abitazione per le persone portatrici di handicap in situazione di gravità, sia sulle parti comuni che sulle u.i. Vanno rispettate le caratteristiche tecniche contenute nel DM 236/89 (Risp. AE 26 maggio 2020 n. 147) (4)
E) Prevenzione furti	<ul style="list-style-type: none"> • volti all'adozione di misure finalizzate a prevenire il rischio del compimento di atti penalmente illeciti da parte di terzi. Rilevano solo le spese sostenute per realizzare interventi sugli immobili (es. sistemi elettronici di allarme, inferriate antifurto, tapparelle metalliche con bloccaggi, porte blindate, casseforti a muro, vetri antisfondamento, ecc.), quindi non rileva il contratto stipulato con un istituto di vigilanza
F) Cablatura edifici e simili	<ul style="list-style-type: none"> • opere finalizzate alla cablatura degli edifici (es. reti via cavo, teleriscaldamento), al contenimento dell'inquinamento acustico (es. sostituzione di vetri degli infissi)
G) Misure antisismiche	<ul style="list-style-type: none"> • opere finalizzate all'adozione di misure antisismiche, con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica e al rilascio della documentazione atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio (5). Gli interventi devono essere realizzati sulle parti strutturali degli edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente e comprendere interi edifici. Se riguardano i centri storici, devono essere eseguiti sulla base di progetti unitari, intesi come singole unità strutturali e non all'intero aggregato edilizio che lo individua (Risp. AE 16 settembre 2021 n. 598) (6)
H) Prevenzione infortuni e malattie	<ul style="list-style-type: none"> • opere volte a evitare gli infortuni domestici (7) • bonifica dall'amianto effettuati sulle u.i. a carattere residenziale (8)
I) Eventi calamitosi	<ul style="list-style-type: none"> • necessari alla ricostruzione o al ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi, compresi quelli di manutenzione ordinaria e di ristrutturazione urbanistica (v. n. 61490), sempreché sia stato dichiarato lo stato di emergenza
L) Gruppi elettrogeni di emergenza a gas	<ul style="list-style-type: none"> • interventi di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione

(1) Gli interventi di **manutenzione ordinaria** (es. sostituzione vasca da bagno e/o sanitari), normalmente esclusi, sono ammessi se sono collegati ad interventi di recupero più complessi (Circ. AE 2 marzo 2016 n. 3/E).
Le modifiche introdotte alle definizioni degli interventi dal D.Lgs. 222/2016, in relazione ai **titoli abilitativi** richiesti (es. comunicazione asseverata di inizio lavori, c.d. **CILA**) o meno (**edilizia libera**) per ciascuna tipologia di intervento, non hanno effetto ai fini della detrazione in esame (Ris. AE 16 settembre 2019 n. 383).
Riguardo agli interventi di ristrutturazione edilizia, relativamente ai casi di **ampliamento**, è stato chiarito che:
– per la demolizione e ricostruzione con ampliamento, la detrazione non spetta;
– se la ristrutturazione avviene senza demolire l'edificio esistente e con ampliamento dello stesso, la detrazione spetta solo per le spese riguardanti la parte esistente (l'ampliamento configura una «nuova costruzione»).

Gli interventi di demansionamento del capotetto termico e del cordolo sismico non concorrono al conteggio della distanza e dell'altezza, in deroga alle distanze minime riportate dall'art. 873 c.c. (art. 119 c. 3 DL 34/2020 conv. in L. 77/2020).

(2) Esempi: sostituzione di **condizionatori** o **caloriferi**, riparazione o installazione di singoli elementi, installazione di macchinari esterni, a condizione che tali opere siano finalizzate al risparmio energetico; sostituzione o riparazione con innova-

zioni di **caldaie**; installazione o sostituzione con modifiche di **grondaie**; sostituzione del **tetto** o modifica della pendenza delle falde; costruzione del **soppalco** o innovazione rispetto alla struttura preesistente.

(3) Tali opere possono essere realizzate anche in **assenza di opere edilizie** propriamente dette (es. schermatura mobile solare), acquisendo idonea documentazione attestante il conseguimento di risparmi energetici in applicazione della normativa vigente in materia. Per i pannelli fotovoltaici non è necessaria la documentazione suddetta (Ris. AE 2 aprile 2013 n. 22/E). Rileva anche l'installazione di un **sistema di accumulo di energia**, purché sia collegato ad un impianto fotovoltaico precedentemente installato, anche senza aver fruito della detrazione (Risp. AE 19 settembre 2018 n. 8).

La detrazione spetta anche alle **comunità energetiche rinnovabili** costituite in forma di enti non commerciali o da parte di condomini che aderiscono alle configurazioni, limitatamente alle spese sostenute per impianti a fonte rinnovabile gestiti dai predetti soggetti e fino alla soglia di 200 kW (Ris. AE 12 marzo 2021 n. 18/E). Per tali spese può spettare anche il superbonus (v. n. 1702).

(4) Per gli interventi effettuati nel 2022-2025 è prevista una detrazione più favorevole (75%) (v. n. 1605 e s.).

(5) È prevista, in alternativa, una maggiore detrazione (v. n. 1631).

(6) La detrazione spetta anche se gli **interventi antisismici** sono effettuati sugli elementi di edifici o complessi di edifici collegati strutturalmente, come per esempio le **villette a schiera**, anche in assenza di un **progetto unitario** (Commissione consultiva monitoraggio DM 58/2017, quesito n. 4 luglio 2021).

(7) **Esempi**: installazione di apparecchi di rilevazione di presenza di gas, montaggio di vetri antinfortunistica, installazione di corrimano lungo le scale.

(8) La detrazione spetta a prescindere dalla realizzazione di un intervento di recupero del patrimonio edilizio e riguarda anche il **trasporto da parte di aziende specializzate** dell'amianto in discarica (Circ. AE 27 aprile 2018 n. 7/E).

1533 Interventi su parti comuni di condomini residenziali Sono agevolabili gli interventi già descritti per le singole u.i. residenziali, a cui si aggiungono quelli di **manutenzione ordinaria** (v. n. 61490), effettuati sulle parti comuni di edifici condominiali residenziali, anche se appartenenti ad un unico proprietario (Cass. 15 luglio 2024 n. 19472).

Sono **parti comuni** il suolo su cui sorge l'edificio, le fondazioni, i muri maestri, i tetti e i lastrici solari, le scale, i portoni d'ingresso, i vestiboli, gli anditi, i portici, i cortili, tutte le parti dell'edificio necessarie all'uso comune, compreso l'alloggio del portiere, gli ascensori, i locali per la lavanderia e/o il riscaldamento centrale, i pozzi, le cisterne e gli impianti per acqua, gas, energia elettrica, ecc. (art. 1117 c.c.).

1540 SPESE AMMISSIBILI (art. 16 bis c. 1 e 2 DPR 917/86) In relazione a **tutti gli interventi rilevanti**, danno diritto alla detrazione le seguenti spese.

Spese ammesse (*)	Spese escluse
acquisto di materiali, esecuzione dei lavori (**)	interessi passivi pagati per mutui (o anticipazioni, scoperti di conto corrente, ecc.) eventualmente stipulati per sostenere le spese per gli interventi
progettazione dei lavori e altre prestazioni professionali richieste dal tipo di intervento	consulenza fiscale, costi di trasloco e di custodia in magazzino dei mobili per tutto il periodo di esecuzione dei lavori di ristrutturazione
IVA, imposta di bollo e diritti pagati per le concessioni, le autorizzazioni, le denunce di inizio lavori, Tosap relativa all'area necessaria per l'impianto degli eventuali ponteggi (Ris. AE 18 agosto 2009 n. 229/E)	
oneri di urbanizzazione	
perizie e sopralluoghi	
rilascio del visto di conformità dei dati e dell'attestazione di congruità delle spese oggetto delle opzioni di cessione del credito o di sconto in fattura (in casi limitati il visto serve anche per la detrazione, v. n. 1733)	
relazione di conformità degli stessi alle leggi vigenti	
redazione della documentazione obbligatoria atta a comprovare la sicurezza statica del patrimonio edilizio	
altri eventuali costi strettamente inerenti la realizzazione degli interventi e gli adempimenti posti dal regolamento di attuazione delle disposizioni in esame	
(*) In caso di immobili danneggiati (ad esempio, da incendio o da altri eventi atmosferici) per i quali i contribuenti hanno beneficiato di un risarcimento del danno da parte di assicurazioni, le spese sostenute rilevano senza considerare l'indenizzo (Risp. AE 20 settembre 2022 n. 458 e n. 459).	
(**) Nel caso di lavori eseguiti in proprio , sono ammesse solo le spese sostenute per l'acquisto dei materiali utilizzati (Circ. Min. 11 maggio 1998 n. 121/E).	

IMPORTO DETRAZIONE (art. 16 bis c. 1 e 4 DPR 917/86) La percentuale della detrazione ammessa e il limite massimo di spesa ammissibile sono variati diverse volte nel corso degli anni (v. **tabella**). L'importo che risulta detraibile va ripartito in 10 anni (v. n. 1555).

Il limite di spesa ammissibile è riferito generalmente a ciascun anno e a ciascun intervento; tuttavia, per gli **interventi pluriennali**, il limite va riferito all'intervento nel suo complesso (v. n. 1550).

In ogni caso si deve trattare di spese effettivamente **rimaste a carico** nell'anno, restando, pertanto, escluse quelle rimborsate da terzi (es. assicurazioni; contributi erogati a professionisti dalle casse previdenziali e assistenziali - Risp. AE 4 novembre 2019 n. 468).

Periodi di sostenimento della spesa (principio di cassa) (*)	Limite (€)	%	Fonti
26-6-2012 / 31-12-2024	96.000	50	art. 16 c. 1 DL 63/2013 conv. in L. 90/2013
dall'1-1-2025 al 31-12-2025: – per l'abitazione principale	96.000	50 (**)	art. 16 bis DPR 917/86
– per abitazioni diverse	96.000	36 (**)	
dall'1-1-2026 al 31-12-2027 – per l'abitazione principale	96.000	36 (**)	art. 16 bis DPR 917/86
– per abitazioni diverse	96.000	30 (**)	
dall'1-1-2028 al 31-12-3033	48.000	30 (**)	art. 16 bis c. 3 ter DPR 917/86

(*) Per gli interventi effettuati sulle **parti comuni dell'edificio**, il beneficio compete nell'anno di effettuazione del bonifico da parte dell'amministrazione del condominio (o della cooperativa a proprietà indivisa), a condizione che la quota a carico del singolo condomino sia stata effettivamente versata al condominio entro i termini di presentazione della dichiarazione dei redditi (Circ. AE 7 aprile 2017 n. 8/E, Risp. AE 14 luglio 2020 n. 215).

(**) La detrazione maggiore (50% nel 2025, 36% nel 2026/2027) interessa solo i titolari del diritto di proprietà o di un diritto reale di godimento per interventi sull'u.i. adibita ad abitazione principale entro il termine dei lavori (ndr Circ. AE 13 giugno 2023 n. 13/E).

Per gli interventi di **sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza** esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione la detrazione resta del 50%, mentre non compete, **dal 2025** per le spese sostenute per gli interventi di **sostituzione degli impianti di climatizzazione** invernale con caldaie uniche **alimentate a combustibili fossili** (es. metano) (art. 16 bis c. 3 bis DPR 917/86). Permane dunque per le **pompe di calore** e per gli impianti ibridi, composti da una pompa di calore e da una caldaia a condensazione.

N.B. Se gli interventi interessano abitazioni ad **uso promiscuo**, cioè adibite anche all'esercizio di attività commerciali, professionali o artistiche (occasionali o abituali), la spesa sostenuta rileva solo per il 50% (art. 16 bis c. 5 DPR 917/86, Ris. AE 24 gennaio 2008 n. 18/E). Si evidenzia che l'abitazione in cui è stabilita la **sede amministrativa dell'imprenditore individuale** che svolge un'attività tipicamente in cantieri (impiantisti, imbianchini, ecc.) non può definirsi utilizzata promiscuamente, quindi per gli interventi non opera la riduzione del 50% (Circ. AE 23 giugno 2022 n. 23/E).

Determinazione del limite Il limite massimo di spesa si applica **per ogni abitazione**, nel caso di **più comproprietari** va ripartito tra gli stessi.

Il limite stabilito per ogni abitazione comprende anche le sue **pertinenze** (pure se accatastate distintamente, Ris. AE 12 luglio 2007 n. 167/E, Ris. AE 29 aprile 2008 n. 181/E). Per l'individuazione del limite occorre tenere conto del **numero iniziale** di u.i. sulle quali si eseguono i lavori (purché siano a destinazione abitativa, dopo l'intervento): la **suddivisione di un appartamento** in due, lascia il limite invariato.

Le **parti comuni** dell'edificio danno diritto ad un ulteriore tetto di spesa rispetto a quello relativo all'abitazione (Ris. AE 3 agosto 2007 n. 206/E). Inoltre, il limite massimo è riferito ad ogni **singola abitazione** posseduta nel condominio stesso dalla medesima persona (ovviamente da ripartire con gli eventuali comproprietari) (Ris. AE 25 gennaio 2008 n. 19/E).

ESEMPIO

Un edificio composto da 7 u.i. a destinazione non abitativa che, post interventi, diviene un edificio composto da 4 u.i. a destinazione abitativa e 3 u.i. pertinenziali, è considerato come un edificio a prevalente destinazione abitativa con un numero di 7 u.i.

1550 **Interventi pluriennali** (art. 16 bis c. 4 DPR 917/86) Se gli interventi consistono nella **proseguimento di lavori** iniziati negli anni precedenti, sulla singola u.i., ai fini della determinazione del limite massimo delle spese detraibili occorre tenere conto delle spese sostenute negli anni pregressi. Pertanto, se negli anni precedenti i limiti erano già stati superati, non si ha diritto ad alcuna detrazione, se non in relazione a nuovi interventi (art. 9 c. 1 L. 448/2001).

ESEMPIO

Per le spese sostenute nel corso del 2024 per lavori iniziati in anni precedenti, si ha diritto all'agevolazione solo se la spesa per la quale si è già fruito della relativa detrazione non ha superato il limite complessivo di € 96.000.

1552 **Interventi pluriennali più un nuovo intervento** Se per la **stessa u.i. abitativa** nel corso del **medesimo anno** vengono proseguiti interventi di manutenzione iniziati in anni precedenti e al contempo vengono sostenute spese per nuovi interventi (autonomi dai precedenti), l'importo massimo di spesa sostenuta sul quale calcolare la detrazione spettante non può comunque superare la misura complessiva prevista per il periodo di sostenimento della spesa (Circ. AE 5 marzo 2003 n. 15/E).

1553 **Interventi autonomi** Se su un immobile già oggetto di interventi negli anni precedenti, è effettuata una nuova ristrutturazione che non consiste nella mera prosecuzione degli interventi già realizzati, il contribuente può avvalersi della detrazione nei **limiti in vigore** al momento dei bonifici di pagamento.

L'intervento per essere considerato autonomamente detraibile, rispetto a quelli eseguiti in anni precedenti sulla medesima u.i., deve essere autonomamente certificato dalla documentazione richiesta dalla normativa vigente (autonoma pratica edilizia, denuncia di inizio attività, collaudo, dichiarazione di fine lavori). Non è tuttavia necessario che sia trascorso un periodo di tempo minimo tra i diversi interventi di recupero (Circ. AE 24 aprile 2015 n. 17/E).

ESEMPIO

Ristrutturazione dell'immobile abitativo, anche se non ancora completata, e realizzazione dell'autorimessa con un'autonoma pratica edilizia (Risp. AE 28 agosto 2020 n. 285).

1555 **RIPARTIZIONE TEMPORALE DELLA DETRAZIONE** (art. 16 bis c. 7 e 8 DPR 917/86) La detrazione, che va effettuata dall'imposta lorda, è ripartita in **10 quote annuali** di pari importo, nell'anno in cui è sostenuta la spesa e in quelli successivi, secondo le disposizioni riassunte nella **tabella** seguente, ove si analizzano i casi più ricorrenti (art. 9 c. 1 L. 448/2001).

N.B. 1 Per le spese effettuate negli anni 2020-2024 (limitatamente a quelle di cui al n. 1531, lett. A, B, D e G, sia sui singoli edifici che sulle parti comuni, alle cui ultime vanno aggiunti anche quelli di manutenzione ordinaria) l'importo della detrazione (credito), generalmente **fino al 17 febbraio 2023**, salvo le deroghe indicate al n. 1730 (es. titolo edilizio presentato anteriormente), poteva essere **ceduto ai terzi** o essere richiesto ai fornitori lo **sconto in fattura**, con facoltà di **successiva cessione** limitata a favore di banche e intermediari finanziari (v. n. 1733 e n. 1745). Per le opzioni trasmesse all'AE - se non riguardano interventi in edilizia libera o interventi di importo complessivo non superiore a € 10.000 - è richiesto, come per il superbonus, il **visto di conformità** e l'attestazione della **congruità delle spese** (non richiesti in caso di detrazione in dichiarazione); quest'ultima può essere rilasciata purché i lavori siano iniziati, anche se non ultimati (Circ. AE 29 novembre 2021 n. 16/E, v. n. 1720 e s.). Ai fini del **calcolo dell'importo complessivo di € 10.000**, nel caso in cui vengano realizzati vari interventi riconducibili a diverse agevolazioni fiscali - all'interno o della singola u.i. o sulle parti comuni dell'edificio - si considera il valore degli interventi agevolabili risultanti dal titolo edilizio (anche se sostenuti in anni diversi). Se nell'ambito di tali interventi sono effettuati anche lavori di edilizia libera necessari per il completamento degli stessi, occorre avere riguardo anche al valore di tali interventi (Circ. AE 27 maggio 2022 n. 19/E).

Fino al 2023, l'opzione poteva essere esercitata anche sulle **rate residue** di detrazione non fruite (vanno considerate tutte le rate restanti ed è irrevocabile). Dal **29 maggio 2024**, per le **rate residue** non ancora detratte in dichiarazione, non è più possibile optare per la cessione (c.d. differita) (art. 4 bis c. 7 DL 39/2024 conv. in L. 67/2024).

2 In caso di più fatture (es. **acconto** e **saldo**), lo sconto va applicato su entrambe; se, per **errore**, la fattura di acconto non indica lo sconto, è possibile applicarlo sulla fattura a saldo considerando l'intero importo dell'intervento, pagando solo la differenza residua (Risp. AE 3 marzo 2023 n. 238).

Disciplina dei casi più ricorrenti	
Ipotesi	Disciplina
Interventi eseguiti sulle parti comuni di edifici residenziali	La detrazione compete con riferimento all' anno di effettuazione del bonifico bancario da parte dell'amministratore e nel limite delle rispettive quote imputate ai singoli condomini (1) e da questi ultimi effettivamente versate al condominio al momento della presentazione della dichiarazione, anche anticipatamente o posticipatamente rispetto alla data di effettuazione del bonifico. Se il pagamento avviene successivamente, la detrazione non spetta (Circ. AE 7 aprile 2017 n. 8/E)
Vendita o donazione o permuta dell'u.i. (non di una semplice quota) oggetto degli interventi o sua cessione gratuita o donazione o permuta prima che sia trascorso il periodo di godimento della detrazione	La detrazione non utilizzata in tutto o in parte dal venditore si trasferisce all'acquirente persona fisica dell'u.i. per i rimanenti periodi di imposta, salvo diverso accordo delle parti nell'atto di trasferimento (cessione, donazione o permuta) (Circ. AE 19 giugno 2012 n. 25/E). In mancanza di tale specifico accordo nell'atto, la conservazione della detrazione in capo al venditore si può desumere da un'altra scrittura privata, autenticata dal notaio o da altro pubblico ufficiale, sottoscritta da entrambe le parti, in cui si dà atto che l'accordo esisteva sin dalla data del rogito (Circ. AE 4 aprile 2017 n. 7/E) (2)
Costituzione di usufrutto	La detrazione resta al nudo proprietario (Circ. AE 4 aprile 2017 n. 7/E)
Vendita di una quota dell'abitazione	La detrazione generalmente continua a spettare al venditore (Circ. AE 10 giugno 2004 n. 24/E). Tuttavia, se la quota viene ceduta al proprietario della quota restante , che diventa quindi proprietario esclusivo dell'immobile, la detrazione è trasferita all'acquirente, salvo diverso accordo delle parti (Circ. AE 19 giugno 2012 n. 25/E, Resp. AE 22 maggio 2020 n. 142)
Cessazione dello stato di detenzione, locazione o comodato	Se le spese sono state sostenute dall'inquilino o dal comodatario o dal socio della cooperativa a proprietà indivisa, il diritto alla detrazione permane anche dopo la detenzione in capo all'inquilino o al comodatario o al socio predetto (Resp. AE 14 luglio 2020 n. 215)
Decesso del contribuente a) proprietario	La detrazione non utilizzata si trasmette per intero all' erede che conserva la detenzione materiale e diretta del bene, a prescindere dal fatto che sia utilizzato come abitazione principale (Circ. AE 10 giugno 2004 n. 24/E). Se la detenzione dell'immobile è esercitata congiuntamente da più eredi, la detrazione va ripartita tra gli stessi in parti uguali (3). Se l'immobile, anche solo una parte, viene successivamente locato o dato in comodato dall'erede (anche solo per una parte dell'anno), questi non può continuare a beneficiare della detrazione, che non si trasferisce (Circ. AE 13 maggio 2011 n. 20/E, Resp. AE 22 dicembre 2022 n. 594) (4). Se la locazione o il comodato cessa, l'erede, riprendendo la detenzione del bene, può fruire delle eventuali rate residue di competenza (Circ. AE 24 aprile 2015 n. 17/E).
b) conduttore/inquilino	Nel caso di decesso del conduttore che ha eseguito i lavori di ristrutturazione nell'immobile ricevuto in locazione, la detrazione non utilizzata si trasmette solo all' erede del conduttore che subentra nel contratto di locazione e che conservi la detenzione materiale e diretta del bene (Circ. AE 9 maggio 2013 n. 13/E) (4).
c) genitore comodatario di immobile di proprietà del figlio	Nel caso di spese sostenute dal genitore comodatario, il figlio proprietario può fruire delle quote residue della detrazione purché abbia la detenzione materiale e diretta dell'immobile (Circ. AE 6 maggio 2016 n. 18/E)
Mancata fruizione nell'anno della detrazione spettante	L'importo della quota di detrazione spettante per ciascun periodo d'imposta, non fruito in uno degli anni (es. per dimenticanza, mancata indicazione in dichiarazione o perché superiore all'imposta dovuta per lo stesso anno) si perde definitivamente . Resta possibile, negli anni successivi, fruire della detrazione per le quote restanti
(1) Normalmente la detrazione deve essere calcolata in base alle quote millesimali di proprietà, tuttavia se la spesa è sostenuta da un solo condòmino (Tizio) e gli altri condòmini vi acconsentono (all'unanimità), la detrazione spetta solo a Tizio ma entro i limiti massimi ordinari; in sostanza, Tizio non può avvalersi dei limiti attribuibili alle altre u.i. del medesimo condominio (Resp. AE 28 giugno 2019 n. 219, Resp. AE 27 giugno 2019 n. 213).	

- (2) In generale, per stabilire chi può fruire della quota di detrazione relativa a un anno, occorre individuare il soggetto che **possedeva l'immobile al 31 dicembre** di quell'anno. Esempio: se Tizio acquista un immobile a gennaio dell'anno X, lo ristrutturata e lo vende a Caio a novembre dello stesso anno, la detrazione spetta di diritto a Caio.
Se l'**acquirente è una società**, in assenza di accordo nell'atto, la detrazione delle quote residue si perde.
- (3) Il **coniuge** che **rinuncia all'eredità** e mantiene il solo diritto di abitazione non può fruire delle quote residue di detrazione, in quanto assume la qualità di legatario e non di erede (Circ. AE 10 giugno 2004 n. 24/E).
- (4) Se l'**erede** che ha acquisito le quote di detrazione non fruite dal defunto, **vende o dona** l'immobile, oppure **muore** a sua volta, le quote residue non si trasferiscono, rispettivamente, all'acquirente, al donatario o al successivo erede (Circ. AE 25 giugno 2021 n. 7/E, Resp. AE 20 settembre 2021 n. 612).

1560 ADEMPIMENTI FORMALI (DM 18 febbraio 1998 n. 41, Circ. Min. 24 febbraio 1998 n. 57/E) Il soggetto che sostiene le spese, che non sempre coincide con il beneficiario della detrazione (v. n. 1581), per poter usufruire della stessa deve osservare gli adempimenti formali riassunti nella **tabella** seguente, ove sono indicate anche le conseguenze della loro inosservanza.

Periodo in cui sorge	Adempimento	Inosservanza
prima dell'inizio lavori	– avere le eventuali abilitazioni amministrative che consentono l'esecuzione dei lavori (Cila, Scia, ecc.)	detrazione non riconosciuta (e importo eventualmente fruito recuperato dagli uffici) (2)
	– inviare una comunicazione alla ASL, se sussiste l'obbligo ai sensi delle disposizioni speciali in materia (1)	
durante e dopo i lavori	per i lavori edili avviati dal 27 maggio 2022 , se di importo superiore a € 70.000 , gli esecutori dei lavori, se hanno dipendenti, devono applicare i contratti collettivi del settore edile; tale requisito, certificato dal c.d. Durc di congruità, va indicato nei contratti e nelle fatture (v. n. 1733). Inoltre, dal 2023 , se l'intervento riguarda lavori di importo superiore a € 516.000 , l'esecuzione deve essere affidata ad imprese in possesso della certificazione SOA (v. n. 1733, lett. G)	nessuna sanzione (4)
	– effettuare il pagamento tramite bonifico correttamente intestato alla persona che richiede la detrazione	
	– richiedere le fatture e le ricevute relative agli interventi	
	– conservare i documenti dei suddetti adempimenti	
	– solo per gli interventi sul risparmio energetico di cui al n. 1531 lett. B, comunicazione all'Enea simile a quella di cui al n. 1689 e s. (art. 16 c. 2 bis DL 63/2013 conv. in L. 90/2013) (3)	
	– indicare i dati catastali nella dichiarazione dei redditi	v. n. 86950
	– in caso di sconto in fattura o di cessione del credito - salvo il caso di lavori in edilizia libera o di importo complessivo non superiore a € 10.000 (v. n. 1555) - è necessario il visto di conformità e l'asseverazione della congruità dei costi (v. n. 1733).	invalidità dello sconto o della cessione
<p>(1) È inoltre opportuno che il contribuente si faccia rilasciare dall'impresa esecutrice dei lavori una dichiarazione sostitutiva di atto notorio, con la quale dichiara di aver adempiuto a tutti gli obblighi in materia di sicurezza del lavoro e in materia contributiva (v. nota seguente).</p> <p>(2) Lo stesso anche nel caso in cui: – le opere edilizie eseguite non rispettano le norme urbanistiche ed edilizie comunali; – sono accertate violazioni di norme in materia di tutela della salute e della sicurezza sul luogo di lavoro da parte della ditta, a meno che il contribuente esibisca la dichiarazione della nota precedente (Circ. Min. 11 maggio 1998 n. 121/E).</p> <p>(3) La comunicazione va fatta on line entro 90 giorni dalla data di ultimazione dei lavori o del collaudo.</p> <p>(4) Il mancato invio all'Enea delle informazioni non determina la perdita del diritto alla detrazione (Ris. AE 18 aprile 2019 n. 46/E, Cass. 21 marzo 2024 n. 7657).</p>		

(omissis)

(omissi)

b. Riporto delle perdite

(art. 84 DPR 917/86)

25900 Se la società consegue una perdita fiscale, questa può essere portata in **diminuzione** dal reddito complessivo dei periodi d'imposta successivi con le regole sotto descritte, **eccetto** il caso in cui la società sia interessata da acquisizioni rilevanti di partecipazioni e dalla modifica

dell'attività principale (v. n. 25925), salvo che tali acquisizioni si verifichino all'interno dello stesso gruppo (v. n. 25938). L'ammontare della perdita riportabile è ridotto in presenza di proventi esenti e in caso di soggetti che fruiscono di regimi di esenzione del reddito o dell'utile (v. n. 25918).

Regole particolari sono previste per le **società di comodo** (v. n. 35280), per le procedure di **liquidazione** e di **fallimento** (v. n. 92810, n. 92634 e n. 93240).

(omissis)

(*omissis*)

25925 DIVIETO DI RIPORTO DELLE PERDITE (art. 84 c. 3 DPR 917/86) Il riporto a nuovo delle perdite (anche relative a periodi precedenti) non è ammesso o può subire limitazioni se si verificano situazioni particolari che riguardano acquisizioni rilevanti di partecipazioni della società interessata al riporto e variazioni dell'attività principale (v. par. seguenti). Il divieto **non opera** se il trasferimento/acquisizione avviene all'interno dello **stesso gruppo**, ma solo con riguardo alle perdite maturate dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 (v. n. 25938). Di seguito si espongono le regole applicabili alle **operazioni effettuate** dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024 (ossia dal 2024 per i soggetti con periodo coincidente con l'anno solare), a seguito delle modifiche apportate dall'art. 15 D.Lgs. 192/2024.

Nella precedente versione della norma era espressamente prevista la possibilità di chiedere la **disapplicazione** della disposizione presentando interpellò con le modalità illustrate al n. 80007 e s. Inoltre, in caso di superamento del test di vitalità, le perdite risultavano riportabili senza dover considerare il valore del patrimonio netto.

Perdite interessate L'eventuale limitazione si applica alle perdite che **risultano al termine** del periodo di imposta **precedente** al trasferimento o all'acquisizione delle partecipazioni. Tuttavia, se il trasferimento **avviene dopo la metà** del periodo d'imposta, la limitazione si applica a quelle che risultano al termine del **periodo di imposta in corso** alla data del trasferimento stesso.

In pratica, a seconda che il trasferimento o l'acquisizione avvenga **entro o dopo la metà** del periodo d'imposta, il riferimento temporale per l'applicazione delle limitazioni sarà al periodo precedente o a quello in corso alla data del trasferimento (di seguito, «**periodo interessato**»).

Situazioni che possono vietare il riporto Se si verificano **contemporaneamente** le situazioni indicate nella **tabella** seguente, il riporto delle perdite viene precluso, salvo che la società che le riporta soddisfi alcuni criteri di **vitalità** (v. n. 25932).

– le partecipazioni complessivamente rappresentanti la maggioranza dei diritti di voto nell'assemblea ordinaria del soggetto che riporta le perdite vengono trasferite o comunque acquisite da terzi, anche a titolo temporaneo (1)

– nel periodo di imposta in cui è trasferita la partecipazione o nei due successivi o anteriori, viene **modificata l'attività principale** esercitata di fatto dalla società nel periodo in cui ha subito le perdite (la verifica deve, pertanto, riguardare cinque periodi di imposta) (2)

(1) Si può trattare di trasferimento della proprietà o di altri diritti, quali l'usufrutto.

(2) La **modifica dell'attività** si intende realizzata in caso di cambiamento di settore o di comparto merceologico o, comunque, di acquisizione di azienda o ramo di essa.

Criteri di vitalità (art. 83 c. 3 bis DPR 917/86) Il divieto **non si applica** se dal conto economico del soggetto che riporta le perdite, relativo al **bilancio dell'esercizio chiuso** nel periodo interessato (v. n. 25928), risulta un **ammontare di ricavi** e proventi dell'attività caratteristica e un ammontare delle **spese per prestazioni di lavoro** subordinato e relativi contributi, **superiore al 40%** di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori.

Per il test di vitalità si assumono, pertanto, le seguenti voci del CE: a) n. 1 e b) n. 9 lett. a e b (art. 2425 c.c.); per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, si assumono le componenti di conto economico corrispondenti.

Se è **superato il test** di vitalità (v. sopra), le perdite sono comunque **riportabili** per un **importo**, complessivamente considerato, **non eccedente** il valore economico del patrimonio netto della società alla data di riferimento delle perdite (v. n. 25928) quale risulta da una relazione giurata di stima, **ridotto** di un importo ottenuto dalla seguente operazione:

(CV) x (PNS / PNC)

dove

CV = conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori al periodo interessato (non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici).

PNS = **valore economico** del patrimonio netto risultante dalla relazione giurata di **stima**

PNC = **valore del patrimonio netto contabile**

In **assenza della relazione** giurata di stima, il riporto delle perdite è consentito **nei limiti** del **valore del patrimonio netto contabile** quale risulta dal bilancio chiuso alla data di riferimento delle perdite (v. n. 25928), **senza tener conto** dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori (non si comprendono i contributi erogati a norma di legge dallo Stato o da altri enti pubblici).

La **relazione giurata di stima** deve essere **redatta** da un revisore o da una società di revisione, iscritti nell'apposito registro, designati dalla società.

Perdite infragruppo (art. 177 ter DPR 917/86) Se i trasferimenti o le acquisizioni avvengono all'interno dello stesso gruppo, le limitazioni **non si applicano**:

- alle perdite **conseguite** in periodi di imposta nei quali le società coinvolte erano **già appartenenti** allo stesso;
- a quelle conseguite in **periodi antecedenti**, se sono già state applicate le limitazioni (anche quelle previste in caso di fusione/scissione - v. n. 91582 e s.) al momento dell'ingresso nel gruppo della società a cui si riferiscono, o successivamente.

La disposizione **si applica** alle operazioni **effettuate dal** periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2024, ma non alle perdite **conseguite fino** al periodo d'imposta antecedente che, quindi restano soggette alle limitazioni ordinarie indicate ai n. 25925 e s. (art. 15 c. 2 D.Lgs. 192/2024).

Con apposito **Decreto** sono stabilite le modalità applicative con particolare riferimento al perimetro e all'anzianità di permanenza nel gruppo.

Definizione di gruppo

Si intende quello costituito da soggetti tra cui c'è rapporto di controllo diretto e indiretto (art. 2359 c. 1 n. 1 e c. 2 c.c.) e in cui una società controlla l'altra o le altre società partecipanti alle operazioni o tutte le società partecipanti alle predette operazioni sono controllate dallo stesso soggetto
--

(*omissis*)

CAPITOLO 2

Successioni e donazioni

SOMMARIO

Sez. 1 - Disposizioni comuni	73003	B. Calcolo dell'imposta.....	73280
Sez. 2 - Applicazione alle successioni	73014	IV. Successioni internazionali.....	73340
I. Dichiarazione di successione.....	73015	V. Accertamento e riscossione.....	73360
II. Liquidazione dell'imposta.....	73095	Sez. 3 - Applicazione alle donazioni	73890
III. Determinazione dell'imposta	73130	A. Atti soggetti ad imposta	73890
A. Quota ereditaria (attività e passività).....	73135	B. Calcolo dell'imposta	73910

Sono soggetti ad imposta i trasferimenti di beni e diritti per **successione a causa di morte** (imposta sulle successioni), per **donazione o a titolo gratuito** (imposta sulle donazioni), compresi i trasferimenti derivanti da trust e da altri vincoli di destinazione (art. 1 D.Lgs. 346/90 e art. 2 c. 47 DL 262/2006 conv. in L. 286/2006). **73000**

Se il trasferimento ha ad oggetto **beni immobili** o diritti immobiliari, sono dovute anche le imposte ipocatastali per la trascrizione e la voltura.

La disciplina è stata oggetto di importanti modifiche che si applicano agli atti pubblici formati, agli atti giudiziari pubblicati o emanati, alle scritture private autenticate o presentate per la registrazione a partire **dal 1° gennaio 2025**, nonché alle successioni aperte e agli atti a titolo gratuito fatti a partire da tale data.

Si esaminano di seguito le disposizioni comuni e poi le modalità di applicazione in sede di successione o di donazione o altre liberalità.

SEZIONE 1

Disposizioni comuni

TRASFERIMENTI SOGGETTI AD IMPOSTA (art. 1 D.Lgs. 346/90) Sono soggetti ad imposta i trasferimenti **gratuiti** di beni e diritti riportati nella **tabella** seguente a causa di morte o per donazione, liberalità e assimilati. L'imposta si applica alla successione quando il trasferimento è a titolo di morte o alla donazione quando avviene per atto fra vivi a titolo gratuito. Per le successioni aperte e gli atti formati, pubblicati o emanati **fino al 31 dicembre 2024** i trasferimenti oggetto di imposta erano individuati dall'art. 2 c. 47 DL 262/2006 conv. in L. 286/2006. **73003**

Tanto per l'applicazione dell'imposta alle successioni che alle donazioni, sono previste specifiche ipotesi di **esclusione o esenzione** (v. n. 73160 per le successioni e n. 73895 per le donazioni).

Trasferimento
Di beni e diritti per successione (regolata per legge o testamento), a titolo di eredità o legato (anche in caso di morte presunta)
Immissione nel possesso temporaneo dei beni dell'assente
Costituzione o rinuncia a diritti reali di godimento (es. rinuncia all'usufrutto a favore dei nudi proprietari (Ris. AE 16 febbraio 2007 n. 25/E);
Rinuncia a diritti di credito
Costituzione di rendite o pensioni

Trasferimento
Di beni e diritti da vincoli di destinazione
Di beni e diritti da trust
Di beni e diritti a titolo gratuito per donazione (1) o liberalità, anche indiretta
(1) È soggetta ad imposta anche la donazione nulla per mancanza della forma (atto pubblico) prevista dalla legge (art. 782 c.c. e Cass. 18 gennaio 2012 n. 634).

73005 **Trasferimenti a enti pubblici e privati** (art. 3 D.Lgs. 346/90) Non sono soggetti ad imposta i trasferimenti, a titolo di eredità, legato, donazione, ecc. e qualunque ne sia l'oggetto, **a favore dei** soggetti riportati nella **tabella** seguente.

In caso di trasferimento imposte ad oggetto **immobili**, l'esenzione si estende, alle medesime condizioni, anche alle imposte ipocatastali ordinariamente dovute per la trascrizione e la voltura.

Beneficiari	Note
<p>Enti pubblici:</p> <ul style="list-style-type: none"> – Stato, regioni, province, comuni; – altri enti pubblici che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità; (1) – enti pubblici diversi dai precedenti a condizione che il trasferimento sia disposto (ad es. con disposizione testamentaria) per finalità di assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione o per altre finalità di pubblica utilità. <p>Enti privati:</p> <ul style="list-style-type: none"> – fondazioni o associazioni legalmente riconosciute che hanno come scopo esclusivo l'assistenza, lo studio, la ricerca scientifica, l'educazione, l'istruzione o altre finalità di pubblica utilità; – fondazioni bancarie di cui al D.Lgs. 153/99; – fondazioni e associazioni legalmente riconosciute diverse dalle precedenti a condizione che il trasferimento sia disposto (ad es. con disposizione testamentaria) per finalità di assistenza, studio, ricerca scientifica, educazione, istruzione o per altre finalità di pubblica utilità; (2) – ONLUS; – movimenti e partiti politici. 	<p>Si applica anche a favore di enti pubblici, fondazioni o associazioni istituiti nella UE, Norvegia e Islanda e, a condizione di reciprocità, a quelli istituiti in altri Stati (art. 3 c. 4 D.Lgs. 346/90).</p> <p>Quando l'esenzione è sottoposta a condizione, il beneficiario deve dimostrare, entro 5 anni dal trasferimento, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro vendita per il conseguimento delle finalità indicate dal donante. In mancanza, è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali. Possono avere anche finalità di recupero di immobili di pregio, organizzazione di manifestazioni culturali e il mutuo soccorso (Cass. 20 febbraio 2003 n. 2542 e Cass. 18 febbraio 2003 n. 2414).</p>
<p>(1) Si applica anche a favore di enti pubblici, fondazioni e associazioni istituiti nella UE e in Paesi aderenti al SEE nonché, a condizione di reciprocità, a quelli istituiti in altri Stati (art. 3 c. 4 D.Lgs. 346/90). Non si applica se beneficiario è l'ERSU (Cass. 7 maggio 2008 n. 11105). I trasferimenti gratuiti di beni di qualsiasi natura, effettuati nell'ambito di operazioni di riorganizzazione tra enti appartenenti per legge, regolamento o statuto alla medesima struttura organizzativa politica, sindacale, di categoria, religiosa, assistenziale o culturale, sono soggetti ad imposte di registro e ipocatastali nella misura fissa di 200 € ciascuna (art. 1 c. 737 L. 147/201327 dicembre 2013).</p> <p>(2) Il beneficiario deve dimostrare, entro 5 anni, di avere impiegato i beni o diritti ricevuti o la somma ricavata dalla loro vendita per il conseguimento delle finalità indicate dal donante. In mancanza, è tenuto al pagamento dell'imposta con gli interessi legali. Possono avere anche finalità di recupero di immobili di pregio, organizzazione di manifestazioni culturali e il mutuo soccorso (Cass. 20 febbraio 2003 n. 2542 e Cass. 18 febbraio 2003 n. 2414).</p>	

73007 **TRUSTE ALTRI VINCOLI DI DESTINAZIONE** (art. 4 bis D.Lgs. 346/90) Il trust e **gli altri vincoli di destinazione** rilevano se determinano arricchimenti gratuiti dei beneficiari.

Sono rilevanti in quanto vincoli di destinazione:

- la costituzione di un **fondo patrimoniale** (se costituito con beni di un terzo o di proprietà di uno solo dei coniugi che non se ne riserva la proprietà; non vi rientra, in quanto non trasferisce la proprietà, la costituzione di **patrimoni societari destinati** ad uno specifico affare);
- la stipula di un **negozio fiduciario** (fra cui, ad esempio, i negozi fiduciari di cui si avvalgono le società fiduciarie disciplinate dalla L. 1966/39, limitatamente a quelli aventi ad oggetto beni immobili ed esclusi quelli riguardanti l'intestazione di azioni e quote societarie);

– la costituzione di **vincoli diversi** se comportano il trasferimento di beni a soggetti diversi dal disponente.

In tutti questi casi, l'imposta si applica **al momento del** trasferimento dei beni e diritti a favore dei beneficiari (e quindi non della costituzione).

Il beneficiario deve denunciare il trasferimento secondo quanto detto al n. 70357 entro 30 giorni dall'atto di trasferimento (con provvedimento direttore dell'AE sono stabilite le **modalità attuative**) e l'imposta si calcola applicando le **franchigie** e le **aliquote** ordinarie in base al rapporto tra disponente e beneficiario (n. 73280 e s.).

Il disponente del trust o di altro vincolo o, in caso di trust testamentario, il trustee può **optare** per la corresponsione dell'imposta in occasione di **ciascun conferimento** dei beni e dei diritti o dell'apertura della successione.

In tal caso:

– la **base imponibile**, le franchigie e le aliquote applicabili sono determinate con riferimento al valore complessivo dei beni e dei diritti e al rapporto tra disponente e beneficiario risultanti al momento del conferimento ovvero dell'apertura della successione. Se al momento del conferimento (o dell'apertura della successione) non è possibile determinare la categoria di beneficiario, l'imposta si calcola con l'aliquota più elevata, senza applicazione di franchigie;

– i **trasferimenti successivi** a favore dei beneficiari appartenenti alla medesima categoria per cui è stata corrisposta l'imposta in via anticipata non sono soggetti all'imposta (ma non spetta in nessun caso il rimborso).

Tali previsioni si applicano anche con riferimento ai **trust già istituiti** al 1° gennaio 2025.

Si rammenta che **in precedenza** si riteneva che la dotazione di beni al trust tramite disposizione testamentaria non fosse soggetta a tassazione (Cass. 23 aprile 2020 n. 8082 e Circ. AE 20 ottobre 2022 n. 34/E).

In merito a quelli disposti con **donazione**, l'atto è soggetto ad imposta fissa di registro mentre in caso di **immobili** si applicano le imposte ipocatastali in misura fissa (Risp. AE 11 aprile 2024 n. 90).

73009

SEZIONE 2

Applicazione alle successioni

MODALITÀ Eredi e legatari devono presentare la **dichiarazione di successione** ed autoliquidare l'imposta (per le successioni aperte dal 1° gennaio 2025 mentre per quelle apertes precedentemente la liquidazione è effettuata dall'Ufficio).

L'imposta è calcolata sul valore della quota di eredità o legato spettante al singolo beneficiario, al netto di specifiche riduzioni e detrazioni.

In caso di successione con **beni immobili**, gli eredi e i legatari devono anche autoliquidare e versare le imposte ipocatastali dovute per la trascrizione e la voltura del certificato di successione da effettuare dopo la presentazione della dichiarazione.

73014

I. Dichiarazione di successione

CHI DEVE PRESENTARE LA DICHIARAZIONE (art. 28 D.Lgs. 346/90) **Devono** presentare la dichiarazione:

- l'erede o chiamato all'eredità che non abbia rinunciato (anche in caso di morte presunta);
- il legatario;
- l'amministratore dell'eredità;
- il curatore dell'eredità giacente;
- l'esecutore testamentario (Risp. AE 7 novembre 2019 n. 471);
- in caso di assenza, il soggetto immesso nel possesso temporaneo dei beni;
- in caso di istituzione di trust testamentario, il trustee.

73015

In caso di **più soggetti obbligati**, è sufficiente (e consigliabile) che solo uno di essi presenti la dichiarazione.

Quando l'eredità è devoluta al **coniuge e/o figli e/o genitori e/o altri parenti** in linea retta, se ha valore non superiore a € 100.000 e non comprende beni immobili o diritti reali immobiliari, gli eredi non hanno obbligo di presentare la dichiarazione.

In caso di **sopravvenienze** ereditarie che fanno aumentare il valore oltre il limite, gli eredi devono presentare la dichiarazione.

➤ **Precisazioni 1**) In caso di omessa presentazione della dichiarazione di successione che, sulla base delle modifiche introdotte, **non è più obbligatoria**, non si applicano sanzioni (per il principio del favor rei, Circ. AE 30 dicembre 2014 n. 31/E).

2) Sono obbligati anche i soggetti che divengono **chiamati all'eredità successivamente** per diversi e temporalmente successivi decessi di propri danti causa e sono obbligati anche in relazione alle dichiarazioni precedenti eventualmente non presentate (Risp. AE 12 febbraio 2019 n. 42).

73017 Il chiamato all'eredità o il legatario che **rinuncia** all'eredità o al legato prima della scadenza del termine per la dichiarazione o chiede la **nomina di un curatore** dell'eredità giacente, non è obbligato a presentare la dichiarazione ma ne deve dare comunicazione all'AE competente a mezzo posta raccomandata allegando copia autentica della dichiarazione di rinuncia o dell'istanza di nomina del curatore (in questo caso autenticata dal cancelliere del tribunale).

La **dichiarazione di rinuncia** deve essere resa ad un notaio o al cancelliere del tribunale nel cui circondario si è aperta la successione ed è soggetta a registrazione in termine fisso con applicazione dell'imposta fissa di registro di € 200.

73020 TERMINE I soggetti obbligati devono presentare la dichiarazione **entro** 12 mesi dalla morte (apertura della successione) salvo i casi riportati nella **tabella** seguente.

Caso	Il termine decorre (1):
rinuncia all'eredità o al legato	per gli altri obbligati, dalla data della rinuncia o dalla diversa data in cui dimostrino averne avuta notizia
eventi sopravvenuti che fanno venire meno esonero dalla presentazione per coniuge e parenti in linea retta	dalla data della sopravvenienza
eventi sopravvenuti che modificano eredità o legato o determinano imposta maggiore	dalla sopravvenienza o dalla diversa data in cui si dimostri averne avuto notizia (per dichiarazione sostitutiva)
erede accetta l'eredità con beneficio d'inventario (entro il termine di 12 mesi dall'apertura)	dalla scadenza del termine stabilito per la formazione dell'inventario (o dalla sua chiusura) (2)
chiamato all'eredità è ente non ancora costituito o non ancora riconosciuto che presenta la domanda di riconoscimento entro 1 anno dalla data di apertura della successione	dal giorno in cui perviene all'ente la notizia del riconoscimento o del diniego
nomina (successiva all'apertura della successione): – del curatore dell'eredità giacente; – dell' esecutore testamentario; – del rappresentante legale dell'erede o legatario – del trustee (3) previsione aggiunta per le successioni aperte dal 1° gennaio 2025)	dal giorno della notizia legale della nomina
il defunto era in stato di liquidazione giudiziale (antecedentemente, fallimento, v. nota (3)) al momento del decesso o è dichiarato fallito nei 6 mesi da tale data	dalla chiusura del fallimento
successione aperta a seguito di dichiarazione di assenza o di morte presunta	dalla data di immissione degli eredi nel possesso dei beni o, in mancanza, da quella in cui diventa eseguibile la sentenza dichiarativa di morte presunta

- (1) Del termine diverso da quello ordinario fruisce solo il soggetto per il quale esso è previsto; per gli **altri coobbligati** vale il termine ordinario.
- (2) In caso di **erede minorenn**e (che non abbia già accettato e fatto inventario tramite rappresentante legale), il termine decorre dal raggiungimento della maggiore età (Cass. 17 gennaio 2014 n. 841).
- (3) Previsione aggiunta per le successioni aperte dal 1° gennaio 2025 (art. 9 c. 3 D.Lgs. 139/2024).

Interesse alla dichiarazione (art. 48 D.Lgs. 346/90) I soggetti obbligati hanno interesse a presentare la dichiarazione indipendentemente dalla scadenza del termine perché **fino a quando non vi hanno provveduto**:

- i **debitori del defunto** e i **detentori di beni** che gli appartenevano non possono pagare le somme dovute o consegnare i beni detenuti agli eredi, ai legatari e ai loro aventi causa (ad esempio, le banche non possono restituire i saldi di conto corrente);
- gli impiegati dello Stato e degli enti pubblici territoriali e i **pubblici ufficiali** (esclusi giudici e arbitri), non possono eseguire atti del loro ufficio relativi a trasferimenti per causa di morte; **banche e altri intermediari finanziari**, società ed enti che emettono azioni, obbligazioni, cartelle, certificati ed altri titoli di qualsiasi specie, anche provvisori, non possono provvedere ad alcuna annotazione nelle loro scritture né ad alcuna operazione concernente i titoli trasferiti per causa di morte, se non è stata fornita la prova della presentazione della dichiarazione della successione o integrativa con l'indicazione dei suddetti titoli, o dell'intervenuto accertamento in rettifica o d'ufficio, e non è stato dichiarato per iscritto dall'interessato che non vi era obbligo di presentare la dichiarazione; tuttavia, in relazione alle successioni aperte **dal 1° gennaio 2025**, tali soggetti consentono lo svincolo delle attività cadute in successione, anche prima della presentazione della dichiarazione di successione, per il versamento delle imposte catastali, ipotecarie e di bollo, dovute in presenza di immobili nell'asse ereditario e nei limiti delle somme dovute per il versamento, quando a richiederlo sia l'unico erede di età non superiore a 26 anni (con provvedimento del direttore dell'AE sono stabilite le modalità attuative per lo svincolo delle somme).

Questi divieti si applicano anche se è spirato il **termine per l'accertamento** dell'omessa dichiarazione.

Se il defunto vantava dei **crediti nei confronti dell'AE**, questi vengono erogati direttamente ai chiamati all'eredità in proporzione al diritto all'eredità come risultante dalla dichiarazione, se l'eredità è devoluta per legge. I chiamati possono opporsi (art. 5 DL 73/2022 conv. in L. 122/2022) inviando una **comunicazione** all'AE tramite un servizio web, sul sito della stessa, che sarà **disponibile dal 17 ottobre 2022** (Prov. AE 1° settembre 2022 n. 339178).

►**Precisazioni 1**) Il datore di lavoro che deve **corrispondere il TFR** agli eredi del lavoratore deceduto in attività di servizio, non deve richiedere prova della dichiarazione (non è cespite dell'asse ereditario); la deve invece richiedere se il lavoratore è deceduto dopo la cessazione del rapporto di lavoro ma prima del pagamento (Ris. AE 6 febbraio 2009 n. 36/E).

2) Il debitore che effettua il pagamento di **crediti contestati giudizialmente** deve darne comunicazione all'AE entro 10 giorni tramite raccomandata.

3) Ad esempio, la **voltura catastale** è consentita solo se è stata presentata la dichiarazione di successione ed è stata corrisposta la relativa imposta. Se tali adempimenti non sono stati effettuati nei termini previsti, devono essere effettuati successivamente, prima della domanda di voltura (Ris. Min. 12 luglio 1999 n. 114/E).

Se **non c'era obbligo di dichiarazione**, per ottenere il pagamento o la restituzione dei beni, eredi e legatari devono rilasciare apposita dichiarazione di insussistenza dell'obbligo; chi la riceve deve inviarla all'AE entro 15 giorni.

UFFICIO COMPETENTE (art. 6 D.Lgs. 346/90) Competente per l'applicazione dell'imposta da indicare nella dichiarazione è l'ufficio dell'AE nella cui circoscrizione era l'ultima **residenza** del defunto o, se il defunto era residente all'estero, l'ufficio nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza in Italia o, se l'ultima residenza non è nota, l'ufficio dell'AE di Roma (la norma non specifica quale Direzione provinciale o Ufficio).

Per le **successioni aperte fino al 31 dicembre 2024**, in caso di soggetto residente all'estero, è sempre competente l'Ufficio dell'AE di Roma.

prima del termine di legge (con conseguente venir meno dell'esclusione da tassazione) poiché in questi casi l'AE provvede alla liquidazione della maggiore imposta sui dati che ha già a disposizione.

I rimborsi che non obbligano alla dichiarazione dovrebbero essere quelli **erogati dall'AE**.

Per **correggere errori** commessi nella dichiarazione presentata, i soggetti obbligati possono presentare una dichiarazione modificativa, integrativa o sostitutiva secondo quanto detto al paragrafo precedente.

In questo caso, la dichiarazione deve essere presentata prima della notifica dell'avviso di rettifica con cui l'AE contesta l'errore e deve essere presa in considerazione dall'ufficio per la liquidazione dell'imposta (Cass. SU 27 luglio 2004 n. 14088).

Scaduto il termine per l'accertamento dell'imposta, la dichiarazione può essere modificata solo per fatti sopravvenuti (Ris. AE 13 gennaio 2012 n. 8/E).

È possibile presentare la dichiarazione anche dopo **il pagamento dell'imposta principale** liquidata dall'AE sulla base della prima dichiarazione ed anche se l'importo pagato è superiore all'importo che verrebbe liquidato tenendo conto del valore rettificato del cespite (Ris. Min. 12 febbraio 1997 n. 24/E).

II. Liquidazione dell'imposta

Per le successioni aperte **fino al 31 dicembre 2024**, l'AE determina l'imposta di successione dovuta dai **singoli beneficiari** e la comunica mediante **avviso di liquidazione, sulla base** della dichiarazione, anche se presentata dopo la scadenza del termine (ma prima che sia stato notificato l'accertamento d'ufficio) e tenendo conto dei dati che integrano o modificano la dichiarazione originaria, contenuti in eventuali dichiarazioni successive nonché degli eventuali rimborsi fiscali riscossi dagli eredi (art. 33 D.Lgs. 346/90).

L'**imposta** così liquidata è **qualificata** principale, per distinguerla da quella liquidata in sede di accertamento d'ufficio o di rettifica che è complementare; quella liquidata per correggere errori od omissioni di una precedente liquidazione è invece suppletiva (art. 17 c. 7 D.Lgs. 346/90).

Per le successioni aperte **dal 1° gennaio 2025**, l'imposta è autoliquidata dai soggetti obbligati al pagamento in base alla dichiarazione di successione e versata entro 90 giorni dal termine di presentazione della dichiarazione, con modalità da stabilirsi; è possibile rateizzare il pagamento secondo quanto detto al n. 73108.

TERMINE (art. 27 c. 2 D.Lgs. 346/90) L'AE deve notificare l'avviso di liquidazione **entro 3 anni** dalla data di presentazione della dichiarazione di successione principale o da quella modificativa.

In caso di **omessa dichiarazione** l'AE notifica avviso di liquidazione entro 5 anni dalla scadenza del termine.

Una volta notificato l'avviso di liquidazione, il diritto a riscuotere l'imposta, dal momento in cui è definitivamente accertata, si **prescrive** in 10 anni, con decorrenza:

- se **non viene proposto ricorso**, dalla data di notificazione dell'avviso di accertamento o di sottoscrizione dell'atto di adesione;
- in caso di **ricorso**, dalla data della decisione, o sentenza passata in giudicato.

CONTROLLO AUTOLIQUIDAZIONE (art. 33 D.Lgs. 346/90) In caso di autoliquidazione (successioni aperte dal 1° gennaio 2025) l'ufficio, anche avvalendosi di procedure automatizzate, controlla la regolarità dell'autoliquidazione delle imposte e tasse effettuata dal contribuente nonché dei versamenti e la loro rispondenza con i dati indicati nella dichiarazione, procedendo alla liquidazione dell'imposta e del rimborso eventualmente spettante in base alle dichiarazioni presentate. In sede di liquidazione, l'ufficio provvede a correggere gli **errori materiali e di calcolo** commessi dal dichiarante nella determinazione della base imponibile e dell'imposta e a **escludere**:

- a) le passività esposte nella dichiarazione per le quali non ricorrono le condizioni di deducibilità o eccedenti i limiti di deducibilità, nonché gli oneri non deducibili;
- b) le passività e gli oneri esposti nella dichiarazione che non risultano dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione;
- c) le riduzioni e le detrazioni indicate nella dichiarazione non previste o non risultanti dai documenti prodotti in allegato alla dichiarazione.

73065

73095

73100

73102

Se **dovuta una maggiore imposta**, l'ufficio notifica apposito avviso di liquidazione nel termine di decadenza di 2 anni dalla data di presentazione della dichiarazione della successione, dal quale risultano le correzioni e le esclusioni effettuate, con l'invito a effettuare, entro il termine di 60 giorni, il pagamento per l'integrazione dell'imposta versata, nonché della sanzione amministrativa per omesso versamento e degli interessi decorrenti dalla data in cui l'imposta medesima avrebbe dovuto essere pagata. Se il pagamento è effettuato entro il termine di 60 giorni, la sanzione amministrativa dovuta è ridotta a 1/3.

73103 DESTINATARI (art. 2 c. 47 DL 262/2006 e art. 36 D.Lgs. 346/90) Sono ordinariamente **obbligati al pagamento** gli eredi e i legatari cui l'AE notifica l'avviso di liquidazione. Tuttavia, finché l'eredità non è accettata, sono obbligati al pagamento anche i **chiamati all'eredità** che non vi hanno rinunciato che ne rispondono nei limiti dei beni ereditari di cui sono in possesso.

┆ L'AE può chiedere al tribunale la **fissazione di un termine per l'accettazione** dell'eredità.

73105 L'imposta è calcolata sul trasferimento in relazione ad ogni singolo beneficiario ma gli **eredi** sono obbligati in solido al pagamento dell'imposta complessivamente dovuta da loro e dai legatari ma l'erede che ha accettato l'eredità **con beneficio di inventario** è obbligato in solido solo nel limite della propria quota ereditaria.

┆ Non si ritiene applicabile la responsabilità per il pagamento del **debitore del defunto**, anche se ancora prevista dalla norma.

73107 PAGAMENTO (art. 37 D.Lgs. 346/90) I destinatari dell'avviso di liquidazione devono eseguire il pagamento **entro** 60 giorni dalla data in cui è stato notificato tramite Mod. F24 pagabile presso l'AdR, banche o uffici postali. In caso di **ritardato pagamento**, sono dovuti gli interessi di mora nella misura del 2,5% per ogni semestre compiuto dalla scadenza.

➤ **Precisazioni 1**) Il pagamento può essere **effettuato per** contanti anche a mezzo cedole di titoli del debito pubblico scadute (compute per il loro importo netto), titoli di credito bancari o postali (es. assegni) a copertura garantita, o mediante cessione di beni di interesse culturale, artistico. In quest'ultima ipotesi il pagamento deve essere effettuato entro 6 mesi (artt. 37 e 39 D.Lgs. 346/90).

2) Non devono essere pagate le **somme non superiori a 10,32 €** (compresi interessi e sanzioni).

73108 Rateazione (art. 38 D.Lgs. 346/90) I soggetti obbligati, se l'importo dovuto **non è inferiore a 1.000 euro**, possono effettuare il pagamento ratealmente **versando**:

- un importo non inferiore al 20% dell'imposta, entro il termine di 90 giorni dalla scadenza del termine per presentare la dichiarazione, in caso di autoliquidazione ed entro il termine di 60 giorni dalla notifica, in caso di liquidazione da parte dell'AE;
- l'importo rimanente in un numero di 8 rate trimestrali o, per importi superiori a 20.000 euro, in un numero massimo di 12 rate trimestrali.

Sulle rate successive alla prima sono dovuti gli **interessi**, calcolati dal primo giorno successivo al pagamento del 20%.

Le **rate** scadono l'ultimo giorno di ciascun trimestre.

73110 Mancato pagamento (art. 41 D.Lgs. 346/90) In caso di mancato pagamento, l'AE provvede all'iscrizione a ruolo con conseguente notifica, da parte dell'AdR della cartella di pagamento maggiorata degli interessi, della sanzione per omesso versamento e dell'aggio della riscossione.

Il mancato pagamento della **somma pari al 20%** dell'imposta entro il termine indicato al n. 73095 o di una delle rate entro il termine di pagamento della rata successiva comporta la decadenza dalla rateazione e l'importo dovuto, dedotto quanto versato, è iscritto a ruolo con relative sanzioni e interessi.

Tuttavia, in caso di **lieve inadempimento**, si applica quanto detto al n. 88043.

73115 CONTESTAZIONE Se il destinatario ritiene non corretta la liquidazione dell'imposta da parte dell'Ufficio, deve impugnare l'avviso entro 60 giorni dalla notifica con ricorso o reclamo alla Corte di giustizia tributaria di primo grado competente (v. n. 87690).

Può anche presentare istanza di autotutela che, tuttavia, non sospende il termine per il ricorso (v. n. 80400).