

A cura di Raffaella Pompei, dottore commercialista, funzionario dell'Ufficio fiscale

Testo aggiornato al 29 maggio 2024

Convertito il Decreto Legge 39 con la stretta sulle agevolazioni fiscali

Con il DL n.39 del 29 marzo 2024, in vigore dal 30 marzo 2024, convertito con la Legge n.67 del 23/5/2024, in vigore dal 29 maggio 2024 contiene misure urgenti in materia di agevolazioni fiscali, per ragioni di tutela della finanza pubblica. Si segnalano le principali novità introdotte in ambito fiscale.

Ulteriore restrizione per opzioni di sconto in fattura o cessione dei crediti relativi a bonus edilizi (art.1)

Vengono apportate ulteriori restrizioni per lo sconto in fattura o la cessione dei crediti fiscali per bonus edilizi in aggiunta al divieto delle relative opzioni già disposto dal DL 11/2023 (a far data dal 17/2/2023), poi esteso con il DL 212/2023 agli interventi per il superamento delle barriere architettoniche privi di specifici requisiti. In particolare, a decorrere **dal 30/3/2024** vengono compresi nel blocco delle opzioni anche:

- gli interventi di IACP, coop edilizie di abitazione a proprietà indivisa ed Enti del Terzo settore (ONLUS, OdV e APS), enti finora esclusi dal blocco se già costituiti alla data del 17/2/2023 e con determinati requisiti;
- gli interventi sugli immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi dal 1/4/2009 situati nei comuni in cui sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
- gli interventi sugli immobili danneggiati dagli eventi meteorologici verificatisi dal 15/9/2022 nei comuni delle Marche in cui sia stato dichiarato lo stato di emergenza;
- per le spese sostenute dal 31/3/2024, gli interventi per l'abbattimento delle barriere architettoniche con i requisiti che avevano consentito la deroga al blocco delle opzioni introdotto con il DL 212 del 29/12/2023 (interventi realizzati dai Condomini o relativi ad abitazioni principali di proprietari o titolari di diritti reali di godimento con reddito di riferimento non superiore a 15.000 euro salvo la presenza di disabile).

Per i predetti interventi le opzioni restano ammesse, **se entro il 29/3/2024**:

- per i lavori agevolati con il superbonus, se sia stata presentata la CILAS (e per gli interventi condominiali sia stata anche adottata la delibera assembleare che ha approvato l'esecuzione dei lavori), oppure nel caso in cui il superbonus riguarda interventi con demolizione e ricostruzione, sia stata presentata l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo;
- per gli altri interventi agevolati sia presentata la richiesta del titolo abilitativo (se necessario), oppure, per quelli che non richiedono titolo abilitativo, siano già iniziati i lavori, o almeno siano stati contrattualizzati con accordo vincolante tra le parti e versamento di un acconto sul prezzo;
- in fase di conversione in legge, con riferimento agli interventi sugli immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi dal 1/4/2009 o dagli eventi meteorologici delle Marche verificatisi dal 15/9/2022, tale disciplina transitoria delle disposizioni del DL 39/2024 viene estesa consentendo la deroga alle nuove restrizioni anche nel caso in cui entro il 29/3/2024 sia stata presentata l'istanza per la concessione dei contributi.

Inoltre per gli interventi sugli immobili danneggiati dagli eventi sismici verificatisi il 6/4/2009 o dal 24/8/2016 situati nei comuni in cui sia stato dichiarato lo stato di emergenza il nuovo blocco comunque non si applica nei limiti delle risorse stanziare pari a 400 milioni di euro per il 2024.

Il DL 39/2024 interviene inoltre anche sulla disciplina transitoria introdotta con il DL 11 del 16/2/2023 con riferimento agli interventi che erano rimasti fuori dal blocco delle opzioni in quanto risultavano già avviati **prima del 17/2/2023**, o per i quali prima di tale data risultava già presentato il titolo edilizio abilitativo richiesto. Ora infatti il blocco delle opzioni travolge anche tali interventi **se alla data del 30/3/2024 non è stata ancora sostenuta alcuna spesa documentata da fattura per lavori effettuati**. Tale restrizione però non interessa: i lavori di demolizione e ricostruzione degli edifici in zone sismiche 1, 2 e 3, compresi in piani di recupero di patrimoni edilizi o riqualificazione urbana (secondo periodo art.2, comma 2, lettera c, del DL 11/2023); gli interventi di realizzazione di autorimesse pertinenziali (art 16-bis, c. 1 lettera d, del DPR 917/1986); il sismabonus acquisti (art. 16, c. 1-septies, DL 63/2013); la detrazione per l'acquisto di immobili ristrutturati (art 16-bis, c. 3, del DPR 917/1986).

Contributi per interventi di riqualificazione energetica e strutturale nei comuni colpiti da eventi sismici post 2009 (articolo 1-bis)

Con lo stanziamento di un fondo di 35 milioni di euro per il 2025, in sede di conversione del DL 39, viene previsto un contributo per interventi di riqualificazione energetica e strutturale di immobili danneggiati nei comuni colpiti da eventi sismici verificatisi dal 1° aprile 2009, dove sia stato dichiarato lo stato di emergenza, (con esclusione degli eventi del 6 aprile 2009 e di quelli verificatisi dal 24 agosto 2016, in Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria). Le disposizioni attuative del contributo, da richiedere per via telematica con istanza ai Commissari straordinari, saranno disposte con apposito decreto il 28/7/2024.

Contributi per interventi di riqualificazione energetica e strutturale di ONLUS ODV e APS (articolo 1-ter)

Con lo stanziamento di un fondo di 100 milioni di euro per il 2025, in sede di conversione del DL 39, viene previsto un contributo per interventi di riqualificazione energetica e strutturale degli immobili di proprietà degli enti del Terzo settore (ONLUS ODV e APS già costituiti alla data del 29/5/2024) direttamente utilizzati per lo svolgimento di attività rientranti nelle finalità statutarie. Le disposizioni attuative del contributo, da richiedere per via telematica con istanza all'ENEA, saranno disposte con apposito decreto il 28/7/2024.

Abrogazione della remissione in bonis per opzioni di sconto in fattura o cessione dei crediti relativi a bonus edilizi (art.2)

Viene abrogata la possibilità di sanare con la remissione in bonis l'omesso invio, alla relativa scadenza, delle comunicazioni di opzione per lo sconto in fattura o la cessione dei crediti relativi agli interventi edilizi agevolati con le detrazioni d'imposta.

Nuovo obbligo di comunicazione delle spese per i lavori di superbonus (art.3)

Con riferimento ai limitati casi i cui è ancora possibile fruire del superbonus viene introdotto un nuovo adempimento le cui disposizioni attuative saranno adottate entro il 29/5/2024 con un apposito DPCM. Si tratta di della comunicazione (all'ENEA per gli interventi di riqualificazione energetica, oppure al "Portale nazionale delle classificazioni sismiche" del Dipartimento casa Italia della Presidenza del Consiglio dei ministri, per gli interventi di riduzione del rischio sismico) di alcuni dati con riferimento alle spese per superbonus sostenute nel 2024 e nel 2025 da parte dei soggetti che:

- avendo presentato entro il 31 dicembre 2023 la CILAS, oppure l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo per la demolizione e la ricostruzione degli edifici, entro tale data non hanno concluso i lavori di superbonus;
- hanno presentato i suddetti documenti (CILAS o istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo per la demolizione e la ricostruzione degli edifici) dal 1° gennaio 2024.

I dati da comunicare sono quelli catastali dell'immobile oggetto degli interventi, l'importo delle spese sostenute nel 2024 fino alla data di entrata in vigore del DL 39 e di quelle successive a tale data e sostenute fino al 31/12/2025 con le relative percentuali di detrazione.

L'inadempimento del nuovo obbligo di comunicazione, comporta:

- l'applicazione della sanzione amministrativa di 10.000 euro se la CILAS o l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo sono stati presentati prima del 30/3/2024 (data di entrata in vigore del DL 39);
- la decadenza dall'agevolazione fiscale se la CILAS o l'istanza per l'acquisizione del titolo abilitativo sono stati presentati a decorrere dal 30/3/2024.

Sospensione dell'utilizzabilità dei crediti per bonus edilizi in presenza di iscrizioni a ruolo (art.4 comma 1)

In presenza di iscrizioni a ruolo per imposte erariali e relativi accessori o di iscrizioni a ruolo o carichi affidati agli agenti della riscossione relativi ad atti comunque emessi dall'Agenzia delle entrate, complessivamente superiori a 10.000 euro, viene introdotto, per i crediti derivanti da sconto in fattura o da cessione del credito relativi ai bonus edilizi, uno specifico divieto di compensazione fino a concorrenza di quanto dovuto. Non vanno considerati i debiti per i quali non sia ancora decorso il trentesimo giorno dalla scadenza dei termini di pagamento né quelli oggetto di provvedimenti di sospensione o di rateazione per i quali non sia intervenuta decadenza.

Restano fermi i termini di utilizzo delle singole quote annuali dei crediti per bonus edilizi e il divieto di compensazione in presenza di carichi superiori a 100.000 euro di cui al comma 49-quinquies dell'art.37 del DL 223/2006.

Le modalità di attuazione e decorrenza del nuovo divieto di compensazione verranno definite con apposito regolamento del Ministro dell'economia e delle finanze.

Puntualizzazioni per il divieto di qualsiasi compensazione in presenza di ruoli complessivamente superiori a 100.000 euro (art.4 comma 2)

Con riferimento al divieto che verrà introdotto in base alla Legge 213/2023 (L. di Bilancio 2024) dal 1luglio 2024, di qualsiasi compensazione nel modello F24 in presenza di ruoli scaduti relativi ad imposte erariali o accertamenti esecutivi, per importi complessivamente superiori a 100.000 euro viene specificato che:

- Il divieto di compensazione non riguarda l'uso dei crediti relativi a contributi previdenziali e assistenziali e ai crediti per premi INAIL;
- nella determinazione dei debiti di ammontare complessivo superiore a 100.000 euro, non vanno considerati quelli oggetto di rateazioni per le quali non sia intervenuta la decadenza;
- il divieto cessa se il contribuente paga, anche parzialmente, i debiti iscritti a ruolo o affidati all'agente della riscossione, determinandone la riduzione al di sotto dell'importo di 100.000 euro;
- in caso di compensazioni indebite si applicano le disposizioni già previste dai commi 49-ter e 49-quater dell'articolo 37, del DL 223/2006, in materia di controlli e sanzioni;
- In presenza di debiti erariali e relativi accessori iscritti a ruolo per importi complessivamente superiori a 1.500 euro resta comunque applicabile il divieto, previsto dall'articolo 31 del DL 78/2010, di utilizzare in compensazione nel modello F24 i crediti erariali, a eccezione dell'ipotesi di pagamento, anche parziale, delle somme iscritte a ruolo per imposte erariali e relativi accessori.

Detrazione in 10 anni per le spese sostenute dal 2024 per superbonus, sismabonus e bonus del 75% per eliminazione di barriere architettoniche (articolo 4-bis, commi 4 e 5)

Per le spese sostenute dal 1/1/2024 le detrazioni spettanti nella dichiarazione dei redditi o nel modello 730 per interventi edili dovranno essere ripartite in 10 quote annuali anche per il superbonus (anziché in quattro), per il sismabonus e per il bonus barriere architettoniche del 75% (anziché in cinque).

Tale rimodulazione dei tempi di fruizione delle detrazioni non incide però sulle tempistiche di fruizione in F24 dei crediti aventi per oggetto tali detrazioni da parte degli acquirenti, in seguito all'esercizio di opzione per lo sconto in fattura o la cessione del credito da parte dei contribuenti beneficiari della detrazione. In tale specifico caso viene quindi introdotta una deroga al principio generale previsto dall'art. 121 co. 3 del DL 34/2020 secondo cui il "*credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione*".

Compensazione dei crediti fiscali per detrazioni edilizie da parte di banche ed altri soggetti qualificati (articolo 4-bis, comma 6)

Solo per i soggetti qualificati (banche, intermediari finanziari ecc...) , in sede di conversione del DL 39, viene previsto dal 1/1/2025:

- il divieto di utilizzo in compensazione in F24 dei crediti per detrazioni edilizie derivanti dalle opzioni di sconto o cessione con i debiti per contributi previdenziali e per premi assicurativi INAIL;
- l'obbligo di utilizzo in compensazione in F24 in sei rate annuali, anziché per l'intero ammontare, delle singole quote annuali dotate di codice identificativo univoco relative ai crediti per detrazioni edilizie derivanti dalle opzioni di sconto o cessione, nel caso in tali crediti sono stati acquistati a un prezzo inferiore al 75% dell'importo della corrispondente detrazione edilizia (le rate dei crediti d'imposta risultanti dalla nuova ripartizione non possono essere cedute ad altri soggetti).

Divieto di cessione delle quote residue non ancora fruite delle detrazioni edilizie (articolo 4-bis, comma 7)

In sede di conversione del DL 39 viene abrogata dal 29/5/2024 la possibilità di esercitare l'opzione per la cessione del credito per le rate residue non ancora fruite delle detrazioni derivanti dagli interventi edilizi.

Limitazioni alla cessione dei crediti d'imposta relativi all'agevolazione super ACE (art.5)

Con riferimento ai crediti d'imposta derivanti dalla "super ACE", agevolazione, in vigore nel 2021, viene vietata, salvo alcune eccezioni, la possibilità di procedere ad ulteriori cessioni del credito d'imposta dopo la prima.

Comunicazioni per l'uso dei crediti per investimenti 4.0 e per ricerca e sviluppo (art.6)

Viene introdotto l'obbligo di comunicare in via telematica, con le modalità stabilite con Decreto del 24 aprile 2024 del Ministero delle Imprese e del made in Italy (MIMIT), l'ammontare complessivo degli investimenti previsti e di quelli completati, agevolati con i crediti d'imposta, con riferimento ai beni strumentali nuovi 4.0 (Allegati A e B annessi alla legge 11 dicembre 2016, n. 232) e alle attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica. Fino al 17/5/2024 tali comunicazioni andavano inviate al GSE tramite PEC all'indirizzo transizione4@pec.gse.it, in base ai due comunicati del GSE del 29/4/2024. In seguito, con comunicato del 16/5/2024 il GSE ha segnalato l'attivazione dal 18/5/2024 sul proprio sito di una nuova funzionalità per la presentazione, direttamente tramite portale delle suddette comunicazioni, che quindi dal 18/5/2024 non dovranno più avvenire con l'invio dei moduli tramite PEC, modalità inizialmente prevista e poi disabilitata.

Tali comunicazioni, con riferimento specifico ai beni strumentali 4.0, riguardano oltre agli investimenti effettuati dal 1/1/2024, anche quelli relativi al 2023, per la compensabilità dei relativi crediti d'imposta maturati e non ancora fruiti alla data del 30/3/2024, di entrata in vigore del DL 39/2024.

Crediti d'imposta transizione 5.0 per investimenti dal 1/1/2024 al 31/12/2025 (articolo 6, comma 3-bis)

Con una norma di interpretazione autentica viene precisato che gli investimenti agevolabili con il nuovo credito d'imposta previsto dal DL 19/2024 (vedasi Informimpresa n.3/2024, pag.6) devono essere effettuati dall'1/1/2024 al 31/12/2025.

Riapertura dei termini per fruire del ravvedimento operoso speciale (art.7 comma 7)

Vengono riaperti i termini per fruire del ravvedimento operoso speciale prevedendo:

- per le violazioni commesse sino all'anno 2021, la rimozione delle violazioni e il pagamento delle somme dovute o delle prime 5 rate entro il 31/5/2024;
- per le violazioni commesse relativamente all'anno 2022, la proroga dal 31/3/2024 al 31/5/2024 per la rimozione della violazione e per il pagamento delle somme o della prima rata.

Restano invariati i termini per il pagamento delle restanti tre rate, che rimangono fermi al 30/6/2024, al 30/9/2024 e al 20/12/2024.

Differimento *plastic tax* e *sugar tax* (articolo 9-bis, comma 7)

In sede di conversione del DL 39 viene prorogata l'entrata in vigore della *plastic tax* (istituita dai commi 634-658 della legge 160/2019 di Bilancio 2020), posticipandola dal 1/7/2024 al 1/7/2026, e quella della *sugar tax* (istituita dai commi 661-676 della legge 160/2019 di Bilancio 2020), viene posticipandola dal 1/7/2024 al 1/7/2025.

Riduzione della detrazione per interventi di recupero (articolo 9-bis, comma 8)

In sede di conversione del DL 39 viene previsto che per le spese sostenute dal 1° gennaio 2028 al 31 dicembre 2033 sia ridotta dal 36% al 30% la detrazione IRPEF relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio (escluse quelle per interventi di sostituzione del gruppo elettrogeno di emergenza esistente con generatori di emergenza a gas di ultima generazione, che restano agevolate con detrazione specifica del 50%).