



NEWS

Euroconference

Edizione di lunedì 12 Febbraio 2024

CASI OPERATIVI

Riduzione Imu per i contratti a canone concordato
di Euroconference Centro Studi Tributari

GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Oic 34: rilevazione di cessione del bene con prestazione di servizi
di Laura Mazzola

IVA

Operazioni in regime ex L. 398/1991: esoneri e obbligo di fatturazione elettronica
di Luca Caramaschi

LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma fiscale: debutto per l'autotutela obbligatoria
di Angelo Ginex

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

In quali casi il regime degli impatriati troverà applicazione con la vecchia disciplina?
di Ennio Vial



CASI OPERATIVI

Riduzione Imu per i contratti a canone concordato

di Euroconference Centro Studi Tributari



The banner features the Euroconference logo on the left, followed by the text "La professionalità va riconosciuta". In the center, it says "100 BEST IN CLASS" and "2024 Edition". On the right, there is a circular portrait of a man and a woman standing together.

Mario Rossi è proprietario di un immobile a destinazione abitativa, detenuto a titolo di investimento e viene dato in locazione.

In data 1° luglio 2023 è stato stipulato un contratto di locazione a canone concordato; per fruire delle agevolazioni Imu quali sono i requisiti che vanno rispettati?

Deve essere presentata dichiarazione al Comune?

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU FISCOPRACTICO...](#)



FiscoPratico



GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

Oic 34: rilevazione di cessione del bene con prestazione di servizi

di Laura Mazzola

The screenshot shows a blue header bar with the text 'Corso di 5 incontri' on the left and 'Scopri di più' on the right. Below this, the title 'Il bilancio d'esercizio 2023' is displayed in large white text against a dark blue background.

L'Organismo italiano di contabilità (Oic) ha pubblicato, nel mese di aprile 2023, dopo un periodo di consultazione, il **principio contabile n. 34 dedicato ai ricavi**.

Tale principio, che prende il posto dei riferimenti contenuti nel principio relativo ai crediti (Oic 15), è funzionale a **risolvere diversi problemi applicativi**, sorti in passato, in merito ai criteri per la rilevazione, la classificazione e la valutazione dei ricavi, nonché alle transazioni che comportano **l'iscrizione di componenti positivi all'interno della voce A.1 di Conto economico**.

La principale novità riguarda l'introduzione di tecniche contabili volte all'**identificazione e alla valorizzazione delle unità elementari di contabilizzazione**.

In particolare, si rileva che **devono essere trattati separatamente i singoli beni, servizi o qualunque altra prestazione promessa al cliente tramite il contratto**.

In altri termini, in presenza di un **unico contratto**, che presenti al suo interno **differenti e separati diritti e obbligazioni**, occorre procedere con **contabilizzazioni separate**.

Quindi, se, al contrario, i beni e i servizi non possono essere utilizzati separatamente in quanto **tra loro interdipendenti**, ovvero alcune prestazioni non rientrino nelle attività caratteristiche dell'azienda e siano quindi **prestate gratuitamente**, il redattore del bilancio **non dovrà procedere con la separazione delle singole unità elementari**.

Si pensi, ad esempio, al caso di una società di **commercio di autovetture che**, in corso d'anno, conclude un contratto con il proprio cliente per la **vendita di un'automobile al prezzo di 25.000 euro**.

Il prezzo dell'automobile include **quattro tagliandi gratuiti** per i successivi quattro anni.

Nell'ipotesi di **bilancio ordinario** occorre **procedere con l'analisi contrattuale e individuazione delle due distinte unità elementari di contabilizzazione**: vendita del bene (automobile) e prestazione del servizio (quattro tagliandi).



Di seguito, la società deve **suddividere il prezzo complessivo per le singole componenti**.

Poiché il contratto non stabilisce in modo chiaro il prezzo di ciascuna unità elementare di contabilizzazione, la società deve procedere con la **valorizzazione delle singole componenti**, tenendo conto del **proprio listino prezzi**.

In particolare, sulla **base del listino prezzi della società**, il valore di un singolo tagliando è pari a 500 euro mentre il valore dell'automobile è pari a 23.000 euro, per un totale di 25.000 euro.

Pertanto, per quanto riguarda la vendita dell'automobile, la società deve **rilevare il ricavo**, al momento del trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici, ossia alla **consegna del bene al cliente**, per un importo pari a 23.000 euro.

Per quanto riguarda la prestazione del servizio (quattro tagliandi), la società dovrà rilevare **i ricavi negli esercizi in cui effettuerà i relativi tagliandi**.

La scrittura contabile al termine dell'esercizio dovrà rilevare il **risconto passivo**, quale variazione finanziaria passiva, per **l'importo dei tagliandi da effettuare successivamente**.

Disponibilità liquide – C.IV	a	Diversi	25.000 euro
	a	Ricavi delle vendite e prestazioni – A.1	23.000 euro
	a	Risconto passivo – E	2.000 euro

Per i quattro esercizi successivi occorrerà **stornare il risconto passivo** per l'importo del singolo tagliando.

Risconto passivo – E	a	Ricavi delle vendite e	500 euro
		prestazioni – A.1	

Nell'ipotesi di **bilancio in forma abbreviata e microimprese**, poiché la suddivisione in singole unità elementari di contabilizzazione **produrrebbe degli effetti irrilevanti**, la società valuta di poter usufruire **dell'opzione prevista dal principio**.

Pertanto, la società procede con la **rilevazione del ricavo**, al termine dell'esercizio, relativo all'unica unità elementare di contabilizzazione (la vendita del bene).

Contestualmente, per tener conto dell'impegno di effettuare i quattro tagliandi gratuiti, deve stimare un **accantonamento al fondo rischi e oneri**, quale variazione finanziaria passiva, pari al costo che stima di dover sostenere per adempiere alla propria obbligazione.

In tal caso la società stima di dover sostenere un costo pari a 1.600 euro (ad esempio 400 euro per ogni tagliando).



Diversi	a	Diversi	
Disponibilità liquide – C.IV			25.000 euro
Acc.to a fondi rischi e oneri – B.13			1.600 euro
	a	Ricavi delle vendite prestazioni – A.1	e25.000 euro
	a	Fondo per rischi e oneri – B	1.600 euro

Si evidenzia che il **momento di rilevazione del ricavo in bilancio** si basa sul **principio di competenza economica**.

La prima applicazione dell'Oic 34 può implicare **impatti diversi da impresa a impresa**; infatti, in alcuni casi, può comportare l'iscrizione di minori ricavi, mentre, in altri, di maggiori ricavi.

Diversamente, per le **imprese di minori dimensioni**, i cui contratti sono spesso molto semplici, l'applicazione dell'Oic 34 **può non comportare alcun effetto**.



IVA

Operazioni in regime ex L. 398/1991: esoneri e obbligo di fatturazione elettronica

di Luca Caramaschi

Convegno di aggiornamento

Novità in materia Iva e dichiarazione Iva 2024

Scopri di più

È fatto noto che, tra le agevolazioni più consistenti in termini di adempimenti Iva, per coloro che si avvalgono del regime forfettario di cui alla L. 398/1991, vi sia il generale esonero dall'obbligo di certificazione delle operazioni (tanto con riferimento ai corrispettivi telematici quanto con riferimento alle fatture).

Sul versante dei corrispettivi, rientranti nella disciplina recata dall'[articolo 22, D.P.R. 633/1972](#), è con la lettera hh) [comma 1, articolo 2, D.P.R. 696/1996](#) (Regolamento recante norme per la semplificazione degli obblighi di certificazione dei corrispettivi) che il legislatore ha ribadito l'esonero per "le cessioni e le prestazioni poste in essere dalle associazioni sportive dilettantistiche che si avvalgono della disciplina di cui alla legge 16 dicembre 1991, n. 398 , nonché dalle associazioni senza fini di lucro e dalle associazioni pro-loco, contemplate dall'articolo 9-bis della legge 6 febbraio 1992, n. 66,". Sempre sul tema dei corrispettivi, va rilevato come lo scontrino e la ricevuta fiscale abbiano lasciato il passo all'obbligo di memorizzazione del "documento commerciale" e alla sua trasmissione telematica per il tramite dei nuovi Registratori Telematici. Ed è in questa ottica che va "riletta" la disposizione contenuta nel citato regolamento di semplificazione del 1996 che riguarda, appunto, i soggetti in regime ex L. 398/1991.

A questo proposito, è con il **Decreto del Mef 10.5.2019** (pubblicato in G.U. n. 115 del 18.05.2019) che all'articolo 1 – rubricato "Operazioni esonerate dall'obbligo di memorizzazione elettronica e di trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri" – il legislatore ribadisce l'esonero nelle fattispecie previste dal richiamato decreto di semplificazione, prevedendo che "In fase di prima applicazione, l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri di cui all'art. 2, comma 1, del decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127, non si applica: a) alle operazioni non soggette all'obbligo di certificazione dei corrispettivi, ai sensi dell'art. 2 del decreto del Presidente della Repubblica 21 dicembre 1996, n. 696, e successive modificazioni e integrazioni, e dei decreti del Ministro dell'economia e delle finanze 13 febbraio 2015 e 27 ottobre 2015".

È poi con il successivo articolo 3, del medesimo Decreto Mef 10.5.2019, successivamente



emendato con il **D.M. 24.12.2019**, che il legislatore stabilisce che “*Con successivi decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, sentite le associazioni di categoria, sono individuate le date a partire dalle quali vengono meno gli esoneri dall'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi giornalieri*”. Seppur ad oggi **questi decreti non risultano ancora emanati**, è comunque certo che la descritta semplificazione, riconosciuta anche ai soggetti che optano per il regime forfettario ex L. 398/1991 (lettera hh, [articolo 2, D.P.R. 696/1996](#)), abbia oramai “i giorni contati”, nell’ambito di un **progetto teso alla informatizzazione dei processi di certificazione** delle operazioni ai fini Iva regolati, in primis, dal D.Lgs. 127/2015.

Passando al tema della **fattura, di cui all'[articolo 21, D.P.R. 633/1972](#)**, il **generale esonero dall'obbligo di certificazione “ordinaria” delle operazioni ai fini Iva** prevede **talune eccezioni** in relazione alle “*prestazioni di sponsorizzazione, cessioni o concessioni di diritti di ripresa televisiva e di trasmissione radiofonica e per le prestazioni pubblicitarie*”, per le quali, quindi, i soggetti in regime forfettario ex L. 398/1991, sono tenuti **obbligatoriamente ad emettere fattura**.

A tal proposito, va comunque tenuto presente che – al netto delle richiamate ipotesi nella quali ricorre l’obbligo di fatturazione – l’esonero **non rappresenta affatto un divieto**, atteso che l’emissione della fattura potrà, comunque, avvenire **in via volontaria**; tale ultima fattispecie ricorre, ad esempio, nel caso in cui l’emissione fosse stimolata dallo stesso committente per:

- consentire a quest’ultimo la **detrazione dell’Iva evidenziata sul documento** (piuttosto che dallo stesso prestatore);
- facilitare il processo di riscossione del corrispettivo riferito alla prestazione da lui eseguita;

L’emissione della fattura in via volontaria potrebbe essere richiesta per **ragioni di “opportunità”**, come nel caso dell’ente non commerciale che deve ricevere dall’Amministrazione comunale un **contributo corrispettivo assoggettato ad Iva**, sul quale occorre applicare la ritenuta del 4% prevista dall’articolo 28, comma 2, D.P.R. 600/1973: in tali casi, pur non essendone strettamente obbligato, l’ente non commerciale potrebbe ritenere, appunto, opportuno **emettere fattura per certificare l’operazione**. Con riferimento proprio al caso dell’ente pubblico appena citato (come è noto come nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici [l'**articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972**](#), prevede l’applicazione del particolare **meccanismo dello “split payment”**, in forza del quale l’Iva, pur evidenziata in fattura da parte dell’ente emittente, viene effettivamente **versata dal committente e cioè dallo stesso ente pubblico**), occorre evidenziare quanto affermato dall’Agenzia entrate con la [circolare n. 15/E/2015](#), nella quale è stato precisato che il meccanismo della **scissione dei pagamenti (split payment)** non si applica “alle operazioni assoggettate, ai fini Iva, a regimi c.d. speciali”.

Relativamente all’esempio appena proposto, l’emissione della fattura risponde, tra l’altro, ad una **ulteriore esigenza**: è noto come nelle operazioni effettuate nei confronti degli enti pubblici, [l'**articolo 17-ter, D.P.R. 633/1972**](#), preveda **l’applicazione del particolare meccanismo dello “split payment”**, in forza del quale l’Iva, pur evidenziata in fattura da parte dell’ente



emittente, viene **effettivamente versata dal committente** e cioè dallo stesso ente pubblico.

Analogamente, con la [circolare n. 6/E/2015](#) è stato chiarito che:

- **la scissione dei pagamenti non è applicabile alle operazioni rese dal fornitore** nell'ambito di regimi speciali che non prevedono l'evidenza dell'imposta in fattura e che ne dispongono l'assolvimento secondo regole proprie, quali ad esempio il regime di cui alla L. 398/1991, e;
- “.... *in tali casi, le particolari modalità di liquidazione dell'Iva da parte del fornitore, in ragione dell'ammontare delle operazioni attive effettuate, inducono a escludere tali operazioni rese dall'ambito oggettivo di applicazione del meccanismo della scissione dei pagamenti*”.

Per tali ragioni, laddove l'ente non commerciale, pur non essendone normativamente obbligato in forza della citata disposizione di esonero, decida di emettere comunque fattura, è opportuno che evidensi nel documento che si tratta di **“operazione effettuata da soggetto che si avvale del regime ex Legge 398/1991, non assoggettata a split payment ai sensi della CM 15/E/2015”**, al fine di evitare che l'Amministrazione pubblica sia indotta a versare erroneamente tutta l'**Iva evidenziata in fattura**, in applicazione del regime dello split payment per lei ordinariamente applicabile.

Ciò premesso, tanto nei casi cui l'emissione della fattura è obbligatoria, che in quelli in cui la stessa venga emessa a titolo volontario, **dallo scorso 1.1.2024** i soggetti che hanno optato per il regime ex L. 398/1991 dovranno **obbligatoriamente avvalersi dello strumento della fattura elettronica**, di cui all'articolo 1, D.Lgs. 127/2015.

A questo proposito, va ricordato che con il comma 2, [articolo 18, D.L. 36/2022](#) (il c.d. “Decreto PNRR2” pubblicato nella G.U. n. 100 del 30.4.2022) sono state **abrogate le specifiche previsioni** contenute nel comma 3, [articolo 1, D.Lgs. 127/2015](#), al fine di **eliminare le ipotesi di esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica** previste tra gli altri (contribuenti “minimi” e contribuenti in regime forfettario), anche per i soggetti che hanno **optato per il citato regime forfettario ex L. 398/1991**. Tuttavia, il legislatore non ha voluto introdurre da subito un obbligo generalizzato di utilizzo della fattura elettronica ma – sempre con la richiamata normativa – ha previsto a **partire dall'1.7.2022 e fino al 31.12.2023 un processo “graduale” di avvicinamento a detto obbligo**.

In questo intervallo temporale, quindi, chi nell'anno precedente al 1.7.2022 aveva conseguito **ricavi ovvero percepito compensi**, ragguagliati ad anno, **non superiori a euro 25.000**, ha potuto continuare a fare ricorso alla **fattura in modalità cartacea (analogica) fino allo scorso 31.12.2023** (si veda a tal proposito la risposta dell'Agenzia entrate contenuta nella **FAQ n. 150 del 22.12.2022**).

Con riferimento al citato obbligo di fatturazione elettronica per i soggetti in regime ex L. 398/1991 decorrente dallo scorso 1.1.2024, è intervenuta di recente l'agenzia delle entrate



con un chiarimento fornito in occasione **dell'incontro avvenuto con la stampa specializzata lo scorso 31.1.2024**. In tale occasione, sulla base della considerazione che “*la fattura non può considerarsi emessa prima dell'invio allo Sdl e, quindi, qualora data di effettuazione dell'operazione e giorno di invio non coincidano, i due momenti, nel rispetto delle previsioni normative [si veda, ad esempio, l'articolo 21, lettera g-bis] del decreto IVA] devono avere autonoma indicazione e valenza*”, l’Agenzia, con riferimento alle operazioni effettuate nel 2023, **afferma che**:

- se il cedente/prestatore in regime ex L. 398/1991 ha spedito, o comunque variamente messo a disposizione del cessionario/committente, la fattura extra Sdl **entro il 31.12.2023**, essa poteva **essere analogica indipendentemente dalla data della sua ricezione** da parte del cessionario/committente che, **fermi restando gli ulteriori requisiti legislativamente previsti**, può portare in detrazione la relativa imposta;
- se il cedente/prestatore in regime ex L. 398/1991 ha proceduto alla **spedizione/messa a disposizione extra Sdl dopo il 31.12.2023**, fermo restando un eventuale ravvedimento, in base all'[articolo 13, D.Lgs. 472/1997](#), “*la fattura si intende non emessa e si applicano le sanzioni previste dall'articolo 6 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.*”

Ciò che conta, secondo l’Agenzia delle entrate, anche per le operazioni effettuate entro il 31.12.2023, è sempre il **momento di trasmissione del documento** che, se eseguito dall’1.1.2024 in avanti, richiede sempre **l'utilizzo della fattura elettronica inviata tramite Sdl**.



LA LENTE SULLA RIFORMA

Riforma fiscale: debutto per l'autotutela obbligatoria

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

Novità introdotte dalla riforma fiscale allo statuto del contribuente

[Scopri di più](#)

Tra le importanti **modifiche** allo **Statuto dei diritti dei contribuenti** (L. 212/2000) introdotte dal **D.Lgs. 219/2023**, attuativo della legge delega fiscale (**L. 111/2023**) e pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 2 del 3.1.2024, vi è l'istituto dell'**autotutela**.

La novella, mediante l'introduzione dell'**articolo 10-quater** e dell'**articolo 10-quinquies** nella **L. 212/2000**, entrati in vigore lo scorso 18.1.2024, ha previsto, per la prima volta, che **l'esercizio del potere di autotutela** possa essere, oltre che facoltativo, anche **obbligatorio**.

Innanzitutto, occorre precisare che **l'ambito applicativo** di tale istituto è vasto, giacché l'autotutela può avere ad oggetto:

- tutti gli **atti caratterizzati da una pretesa impositiva**, nonché;
- quelli **destinati ad incidere negativamente sulla sfera giuridica del contribuente** (es. comunicazione di irregolarità, avviso di accertamento, atto di contestazione, rigetto di istanza di rimborso).

Ciò significa che, anche gli **atti della riscossione** possono essere **oggetto di autotutela**, e in tale ipotesi viene chiesto lo **sgravio** delle **somme iscritte a ruolo** da parte dell'Agente della riscossione.

Venendo alla vera "novità" introdotta dal **D.Lgs. 219/2023**, si rileva che sono ora specificamente previsti i casi in cui bisogna **obbligatoriamente** procedere all'esercizio del potere di **autotutela**. Si tratta di una **serie di ipotesi**, così come di seguito elencate:

- **l'errore di persona**;
- **l'errore di calcolo**;
- **l'errore sul presupposto d'imposta**;
- la mancata considerazione di **pagamenti di imposta regolarmente eseguiti**;
- la mancanza di **documentazione successivamente sanata**, non oltre i termini ove previsti a pena di decadenza;
- **l'errore materiale** del contribuente, facilmente riconoscibile dall'Amministrazione.



È d'uopo sottolineare che l'**autotutela “obbligatoria”** – che può anche essere **integrale**, ovvero **parziale** – trova applicazione **anche senza l’istanza di parte** e può intervenire anche **in pendenza di giudizio**.

Il contribuente, nella ipotesi di **annullamento parziale in pendenza di giudizio**, qualora sia comunque **“soddisfatto”** della riduzione della pretesa, può anche decidere di non proseguire nel contenzioso, determinando la **cessazione della materia del contendere**.

Inoltre, sempre in ipotesi di **annullamento parziale**, il contribuente può prestare **acquiescenza**, ovvero optare per la **definizione agevolata delle sanzioni**, al fine di definire gli atti impositivi che hanno subito modifiche e beneficiare degli sgravi di legge **previa rinuncia** all'eventuale **ricorso proposto**.

È altresì previsto che l'**autotutela “obbligatoria”** possa intervenire anche in caso di **atti definitivi**. Quindi, il suo esercizio **non** sembrerebbe essere **vincolato** al rispetto di precisi **limiti temporali**, potendo essere esercitato anche dopo che siano spirati i termini per l'accertamento.

Tuttavia, il **comma 2, dell’articolo 10-quater, L. 212/2000**, limita tale previsione, stabilendo che l'**obbligo di autotutela non sussiste** quando alternativamente:

- la **sentenza favorevole all’Amministrazione finanziaria è passata in giudicato**;
- è **decorso un anno dalla definitività dell’atto viziato per mancata impugnazione**.

Ciò detto, **al di fuori dei casi sopra indicati**, invece, l'esercizio del potere di autotutela è **“facoltativo”**. In particolare, l'autotutela è facoltativa quando:

- sussiste un **vizio di illegittimità**;
- vi è **infondatezza dell’atto o dell’imposizione**.

Anche l'**autotutela “facoltativa”** può essere **integrale** ovvero **parziale**, e trova applicazione **anche senza l’istanza di parte**, potendo intervenire anche **in pendenza di giudizio o in caso di atti definitivi**.

Come chiarito con la [circolare n. 198/1998](#), l'**annullamento dell’atto** in autotutela “travolge” **tutti gli altri atti ad esso consequenziali** e comporta, altresì, l'**obbligo di restituzione delle somme indebitamente riscosse**.

Si rileva, altresì, che l'avvenuto **esercizio dell'autotutela “obbligatoria”** può comportare degli effetti in tema di **responsabilità per danno erariale**, ai sensi dell'[articolo 1, comma 1, L. 20/1994](#), soltanto in caso di **dolo**. Quindi l'**ingiustificato annullamento d’ufficio** di un atto nei casi di **obbligatorietà, solo** limitatamente alle ipotesi di **dolo**, legittima una condanna per **danno erariale**.

La novella, certamente apprezzabile laddove recepisce la **giurisprudenza costituzionale**



(sentenza n. 181/2017), secondo cui il **potere di autotutela** dell'Amministrazione, ancorché sia **discrezionalmente esercitato** da quest'ultima, può diventare **obbligatorio, in particolari casi**, su espressa previsione di legge, **non convince appieno**.

Tace, ad esempio, sul **diniego espresso o tacito di autotutela** (la cui **impugnabilità** non è in discussione nei termini di cui all'[articolo 19, D.Lgs. 546/1992](#), così come modificato dal **D.Lgs. 220/2023**), genera **dubbi** nell'individuazione dei **casi di autotutela obbligatoria** e, soprattutto, ricomprende tra le ipotesi di **esclusione dall'obbligo** di autotutela il caso della **sentenza favorevole all'amministrazione** che sia passata in giudicato, così come quello dell'intervenuta **definitività da più di un anno dell'atto viziato** per mancata impugnazione.

Infine, stupisce la **necessità legislativa** di intervenire al fine di **normare l'obbligo di autotutela** da parte dell'Amministrazione finanziaria che, in quanto **imparziale**, non dovrebbe aver bisogno di **alcuna sollecitazione** al riguardo.



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

In quali casi il regime degli impatriati troverà applicazione con la vecchia disciplina?

di Ennio Vial

Master di specializzazione

Redditi esteri e monitoraggio fiscale nella dichiarazione dei redditi

Scopri di più

Come abbiamo avuto modo di apprendere (ed in parte sedimentare), l'[articolo 5, D.Lgs. 209/2023](#), ha completamente **riscritto il regime degli impatriati**.

La modifica era annunciata anche nelle bozze di decreto che circolavano negli ultimi mesi del 2023 ed aveva **creato, non pochi patemi d'animo**, in capo alle **persone fisiche** che avevano programmato il **rientro a fine 2023 o a inizio 2024**.

Il primo punto da evidenziare è che la novella **fa salvo il regime pregresso** per tutti coloro che hanno trasferito la residenza anagrafica in Italia entro il 2023, ancorché il primo anno di residenza fiscale nel nostro Paese **possa essere il 2024**. Si badi che la norma fa riferimento alla residenza anagrafica e non alla residenza in base agli altri criteri di cui all'[articolo 2, comma 2, Tuir](#).

Per chi **trasferisce la residenza anagrafica nel 2024, il nuovo regime appare inevitabile**; tuttavia, vi è una sorta di **previsione di carattere transitorio** riservato a coloro che, pur avendo trasferito la residenza anagrafica nel 2024, hanno acquistato **nei 12 mesi precedenti un immobile da destinare ad abitazione principale** in Italia.

Supponiamo che un soggetto abbia acquistato un immobile a **settembre 2023**, se trasferisce la residenza anagrafica entro 12 mesi, egli potrà usufruire di una **proroga di ulteriori tre anni** del nuovo regime.

Un elemento di novità rispetto al pregresso, infatti, è rappresentato dalla **durata quinquennale dell'agevolazione**. L'unica ipotesi di proroga triennale, come abbiamo visto, è proprio quella relativa agli **acquirenti dell'immobile**.

Nell'esempio proposto, tuttavia, si aprono **due scenari**:

- il contribuente trasferisce l'iscrizione anagrafica nel **primo semestre del 2024**;
- il contribuente trasferisce la residenza anagrafica nel secondo semestre, ma comunque



entro i **12 mesi dall'acquisto dell'immobile.**

In entrambi i casi, si applica il nuovo **regime con la proroga di tre anni**, tuttavia nel **primo scenario** la residenza fiscale italiana **parte dal 2024**, mentre nel **secondo parte dal 2025**.

Ovviamente, se il trasferimento di residenza avviene **oltre i 12 mesi dall'acquisto dell'immobile**, la futura proroga di **tre anni risulterà irrimediabilmente persa**.

Si noti come la norma faccia riferimento all'acquisto dell'immobile essendo, quindi, **esclusa l'ipotesi della locazione**.

Ovviamente, il regime pregresso continuerà a trovare applicazione a coloro che già ne fruivano in passato. In questi casi lo stesso proseguirà **sino ad esaurimento**.

Chi, invece, alla data odierna si deve ancora trasferire e non ha acquistato l'immobile nel 2023, non ha altra scelta che **adottare il nuovo regime**, ovviamente sul presupposto che ne sussistano le condizioni.

La nuova norma ha ristretto le maglie sotto quasi **tutti i profili**. Invero, molte delle condizioni, ancorché restrittive rispetto al passato, **non interesseranno la maggior parte dei contribuenti**.

Ad esempio, la nuova soglia del reddito agevolabile di 600.000 euro rappresenterà una **restrizione per un numero oltremodo limitato di operatori**.

Analoghe considerazioni possono essere fatte in relazione al **periodo di preventiva residenza** estera che passa da **2 anni a 3 anni** (in alcuni casi 6 o 7 anni) ed il periodo di permanenza in Italia che passa **da 2 a 4 anni**.

Nella maggior parte degli **impatriati genuini**, questi requisiti **sono ampiamente soddisfatti**.

La vera limitazione è rappresentata dal **venir meno di regimi particolarmente vantaggiosi** come la detassazione del 90% per chi si trasferisce nel mezzogiorno e, soprattutto dal fatto che la **deduzione ordinaria passa dal 70% al 50%**.

Una condizione nuova, inoltre, attiene alla qualificazione scolastica. In precedenza, all'impatriato **non era richiesto alcun titolo di studio**. Adesso è **richiesta la laurea triennale**.