



NEWS

# Euroconference

**Edizione di martedì 31 Gennaio 2023**

## **IN DIRETTA**

**Euroconference In Diretta puntata del 31 gennaio 2023**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **CASI CONTROVERSI, CASI OPERATIVI**

**Rinuncia ai crediti e impatto sul valore della partecipazione**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **CASI CONTROVERSI, CASI OPERATIVI**

**Rinuncia ai crediti e impatto sul valore della partecipazione**

di Euroconference Centro Studi Tributari

## **AGEVOLAZIONI**

**I crediti energia e gas fruibili nel 2023**

di Debora Reverberi

## **DIRITTO SOCIETARIO**

**La gestione delle riserve da assegnazione ed il rispetto della par condicio tra i soci**

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**Ancora tanti dubbi sulla nuova "flat tax incrementale"**

di Lucia Recchioni - Comitato Scientifico Master Breve 365

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

**La spettanza delle detrazioni concernenti interventi edilizi in capo agli eredi**  
di **Silvio Rivetti**

**IN DIRETTA**

---

## ***Euroconference In Diretta puntata del 31 gennaio 2023***

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



**EVOLUTION**  
**Euroconference**

**La piattaforma indispensabile per lo studio del Commercialista**

**Scopri di più**

L'appuntamento settimanale dedicato alle novità e alle scadenze del momento. Una “prima” interpretazione delle “firme” di Euroconference che permette di inquadrare il tema di riferimento offrendo una prima chiave interpretativa. Una “bussola” fondamentale per l'aggiornamento in un contesto in continua evoluzione. Arricchiscono l'intervento del relatore i riferimenti ai prodotti Euroconference per tutti gli approfondimenti del caso specifico.

**CASI CONTROVERSI, CASI OPERATIVI**

---

***Rinuncia ai crediti e impatto sul valore della partecipazione***di **Euroconference Centro Studi Tributari****Domanda**

La Società Alfa Srl è socio unico della Società Beta srl con una partecipazione di 10.000 euro (voce di bilancio *“Partecipazioni Immobilizzate”*).

Alfa Srl vanta crediti di natura finanziaria nei confronti di Beta srl (voce di bilancio *“Crediti per finanziamenti erogati vs società collegate”*).

All'approvazione del bilancio di Beta Srl (partecipata), Alfa Srl (partecipante) decide di coprire la perdita di esercizio con la rinuncia a parte di questi crediti.

Vorrei sapere, per quanto riguarda la società partecipante (Alfa Srl), se la rinuncia al credito determina un proporzionale incremento del costo della partecipazione e se contemporaneamente sia necessario operare una svalutazione della partecipazione di pari importo (in quanto la rinuncia alla restituzione del finanziamento è stata utilizzata per coprire le perdite della Beta srl).

Se così fosse, quali sarebbero le scritture contabili?

Fiscalmente è deducibile la sopravvenienza passiva pari all'importo del credito a cui si è rinunciato?

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



**CASI CONTROVERSI, CASI OPERATIVI**

---

***Rinuncia ai crediti e impatto sul valore della partecipazione***di **Euroconference Centro Studi Tributari****Domanda**

La Società Alfa Srl è socio unico della Società Beta srl con una partecipazione di 10.000 euro (voce di bilancio *“Partecipazioni Immobilizzate”*).

Alfa Srl vanta crediti di natura finanziaria nei confronti di Beta srl (voce di bilancio *“Crediti per finanziamenti erogati vs società collegate”*).

All'approvazione del bilancio di Beta Srl (partecipata), Alfa Srl (partecipante) decide di coprire la perdita di esercizio con la rinuncia a parte di questi crediti.

Vorrei sapere, per quanto riguarda la società partecipante (Alfa Srl), se la rinuncia al credito determina un proporzionale incremento del costo della partecipazione e se contemporaneamente sia necessario operare una svalutazione della partecipazione di pari importo (in quanto la rinuncia alla restituzione del finanziamento è stata utilizzata per coprire le perdite della Beta srl).

Se così fosse, quali sarebbero le scritture contabili?

Fiscalmente è deducibile la sopravvenienza passiva pari all'importo del credito a cui si è rinunciato?

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



**AGEVOLAZIONI*****I crediti energia e gas fruibili nel 2023***di **Debora Reverberi**

OneDay Master

**CREDITI D'IMPOSTA ENERGIA E GAS: NOVITÀ E  
ULTIMI CHIARIMENTI DELLE ENTRATE**

Scopri di più >

La panoramica dei **crediti d'imposta concessi alle imprese per contrastare l'aumento dei costi dell'energia elettrica e del gas naturale** è ampia e variegata, caratterizzata da fruizione mediante compensazione, ai sensi dell'[articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), o in alternativa cessione integrale del credito a terzi, **entro i seguenti termini:**

- **per i crediti energia e gas relativi al primo trimestre 2022**, riconosciuti solo alle imprese c.d. energivore e gasivore, **entro lo scorso 31 dicembre 2022;**
- **per i crediti energia e gas relativi al secondo trimestre 2022**, riconosciuti anche alle imprese diverse da quelle c.d. energivore (imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW) e diverse da quelle c.d. gasivore, **entro lo scorso 31 dicembre 2022;**
- **per i crediti energia e gas relativi al terzo trimestre 2022**, riconosciuti anche alle imprese diverse da quelle c.d. energivore (imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 16,5 kW) e diverse da quelle c.d. gasivore, **entro il 30 settembre 2023;**
- **per i crediti energia e gas relativi ai mesi di ottobre e novembre 2022**, riconosciuti anche alle imprese diverse da quelle c.d. energivore (imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW) e diverse dalle c.d. gasivore, **entro il 30 settembre 2023;**
- **per i crediti energia e gas relativi al mese di dicembre 2022**, riconosciuti anche alle imprese diverse da quelle c.d. energivore (imprese dotate di contatori di energia elettrica di potenza disponibile pari o superiore a 4,5 kW) e diverse dalle c.d. gasivore, **entro il 30 settembre 2023;**
- **per i crediti energia e gas relativi primo trimestre 2023**, riconosciuti anche alle imprese diverse da quelle c.d. energivore (con potenza disponibile superiore a 4,5 KW) e diverse dalle c.d. gasivore, **entro il 31 dicembre 2023.**

Con riguardo ai crediti **d'imposta energia e gas maturati nel terzo trimestre 2022 e nei mesi di ottobre-novembre e dicembre 2022**, si rammenta che la Legge di conversione 6/2023 del D.L.



176/2022 (c.d. Decreto Aiuti-Quater) ha disposto **la proroga del termine di utilizzo** dal 30 giugno **al 30 settembre 2023**.

**In caso di cessione del credito, la comunicazione all'Agenzia delle entrate deve essere inviata dal 26 gennaio al 20 settembre 2023**, come disposto nei [provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. 376961/2022](#) (crediti del terzo trimestre 2022), [n. 450517/2022](#) (crediti dei mesi di ottobre-novembre 2022) e [n. 24252/2023](#) (crediti del mese di dicembre 2022).

**Il termine per l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta dai cessionari** scade entro la medesima data del **30 settembre 2023**.

Con la **risoluzione 2/E/2023** pubblicata ieri, 30 gennaio, **l'Agenzia delle entrate ha istituito anche i codici tributo per l'utilizzo in compensazione, da parte dei cessionari, dei crediti maturati nel mese di dicembre 2022** (si rinvia alla tavola sinottica in calce per i dettagli).

L'[articolo 1, comma 6, del D.L. 176/2022](#) dispone inoltre un imminente **adempimento a carico dei beneficiari dei crediti d'imposta per l'acquisto di energia elettrica e gas naturale relativi al terzo trimestre 2022 e ai mesi di ottobre-novembre e dicembre 2022**: l'obbligo di **comunicare all'Agenzia delle entrate, entro il 16 marzo 2023, l'importo del credito maturato nell'esercizio 2022** *"a pena di decadenza dal diritto alla fruizione del credito non ancora fruito"*.

Al momento **non risulta ancora pubblicato il provvedimento dell'Agenzia delle entrate che dovrà definire il contenuto e le modalità di presentazione della comunicazione**.

**Per quanto concerne invece i crediti relativi al primo trimestre 2023**, introdotti dall'[articolo 1, commi 2-9, L. 197/2022](#) (c.d. Legge di Bilancio 2023), **il termine di utilizzo è fissato al 31 dicembre 2023**.

**Non è ancora nota la finestra temporale entro la quale le imprese potranno comunicare all'Agenzia delle entrate la cessione integrale del credito maturato nel primo trimestre 2023**, che verrà definita con apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate.

#### **Tavola sinottica crediti/termini di compensazione/codici tributo**

<b>Credito d'imposta</b>	<b>Norma di riferimento</b>	<b>Intensità %</b>	<b>Termine di utilizzo in compensazione</b>	<b>Codice tributo</b>	<b>Codice tributo Cessionario</b>
<b>Crediti imprese energivore</b>					
Primo trimestre 2022	<a href="#">Articolo 15 D.L. 4/2022</a>	20%	31/12/2022	6960	7720

Secondo trimestre 2022	<a href="#">Articolo 4</a> <a href="#">D.L. 17/2022</a>	25%	31/12/2022	6961	7721
<b>Terzo trimestre 2022</b>	<a href="#">Articolo 6</a> <a href="#">D.L. 115/2022</a>	<b>25%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6968</b>	<b>7728</b>
<b>Ottobre-novembre 2022</b>	<a href="#">Articolo 1</a> <a href="#">D.L. 144/2022</a>	<b>40%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6983</b>	<b>7733</b>
<b>Dicembre 2022</b>	<a href="#">Articolo 1</a> <a href="#">D.L. 176/2022</a>	<b>40%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6993</b>	<b>7742</b>
<b>Primo trimestre 2023</b>	<a href="#">Articolo 1</a> <a href="#">L. 197/2022</a>	<b>45%</b>	<b>31/12/2023</b>	<b>n.d.</b>	<b>n.d.</b>
<b>Crediti imprese NON energivore</b>					
Secondo trimestre 2022	<a href="#">Articolo 3</a> <a href="#">D.L. 21/2022</a>	15%	31/12/2022	6963	7724
<b>Terzo trimestre 2022</b>	<a href="#">Articolo 6</a> <a href="#">D.L. 115/2022</a>	<b>15%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6970</b>	<b>7730</b>
<b>Ottobre-novembre 2022</b>	<a href="#">Articolo 1</a> <a href="#">D.L. 144/2022</a>	<b>30%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6985</b>	<b>7735</b>
<b>Dicembre 2022</b>	<a href="#">Articolo 1</a> <a href="#">D.L. 176/2022</a>	<b>30%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6995</b>	<b>7744</b>
<b>Primo trimestre 2023</b>	<a href="#">Articolo 1</a> <a href="#">L. 197/2022</a>	<b>35%</b>	<b>31/12/2023</b>	<b>n.d.</b>	<b>n.d.</b>
<b>Crediti imprese gasivore</b>					
Primo trimestre 2022	<a href="#">Articolo 15</a> <a href="#">D.L. 4/2022</a>	10%	31/12/2022	6966	7722
Secondo trimestre 2022	<a href="#">Articolo 4</a> <a href="#">D.L. 17/2022</a>	25%	31/12/2022	6962	7723
<b>Terzo trimestre 2022</b>	<a href="#">Articolo 6</a> <a href="#">D.L. 115/2022</a>	<b>25%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6969</b>	<b>7729</b>
<b>Ottobre-novembre 2022</b>	<a href="#">Articolo 1</a> <a href="#">D.L. 144/2022</a>	<b>40%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6984</b>	<b>7734</b>
<b>Dicembre 2022</b>	<a href="#">Articolo 1</a> <a href="#">D.L. 176/2022</a>	<b>40%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6994</b>	<b>7743</b>
<b>Primo trimestre 2023</b>	<a href="#">Articolo 1</a> <a href="#">L. 197/2022</a>	<b>45%</b>	<b>31/12/2023</b>	<b>n.d.</b>	<b>n.d.</b>
<b>Crediti imprese NON gasivore</b>					
Secondo trimestre 2022	<a href="#">Articolo 4</a> <a href="#">D.L. 17/2022</a>	25%	31/12/2022	6964	7725
<b>Terzo trimestre 2022</b>	<a href="#">Articolo 6</a> <a href="#">D.L. 115/2022</a>	<b>25%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6971</b>	<b>7731</b>
<b>Ottobre-novembre 2022</b>	<a href="#">Articolo 1</a> <a href="#">D.L. 144/2022</a>	<b>40%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6986</b>	<b>7736</b>
<b>Dicembre 2022</b>	<a href="#">Articolo 1</a> <a href="#">D.L. 176/2022</a>	<b>40%</b>	<b>30/09/2023</b>	<b>6996</b>	<b>7745</b>
<b>Primo trimestre 2023</b>	<a href="#">Articolo 1</a>	<b>45%</b>	<b>31/12/2023</b>	<b>n.d.</b>	<b>n.d.</b>

[L. 197/2022](#)

## ***La gestione delle riserve da assegnazione ed il rispetto della par condicio tra i soci***

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365



L'operazione di **assegnazione e cessione agevolata di immobili ai soci**, di cui all'[articolo 1, comma 100 e ss., L. 197/2022](#) pone in essere una serie di **questioni di carattere contabile/fiscale** ma anche temi di **diritto societario** che vanno attentamente analizzati per non cadere nel rischio di rispettare i dettami tributari della operazione ma poi dover affrontare un **contenzioso endosocietario** per violazione della **par condicio tra i soci**.

In primo luogo un tema che spesso genera dubbi ed equivoci è la **gestione delle riserve** che si formano per effetto della assegnazione/cessione agevolata.

Per quanto attiene alla assegnazione di immobili ai soci può sembrare strano che si parli di **formazione di riserve**, posto che in realtà l'assegnazione presuppone l'utilizzo, quindi la **riduzione di riserve e non la genesi delle stesse**.

Eppure, operando in un certo modo contabile dalla assegnazione può generarsi una **riserva** la cui natura fiscale va ben capita per **non commettere errori nella sua gestione**.

Partiamo da un **esempio numerico**.

Poniamo che l'immobile da assegnare ai soci abbia un **valore contabile e fiscale di 1.000**, a fronte di un **valore catastale/normale di 1.500** e che sia attribuita ai soci una **riserva di utile**.

Uno dei due metodi contabili, legittimati dal Documento emanato dal CNDCEC del 14.03.2016, consiste nel **far emergere il valore catastale/normale** previo utilizzo di una **riserva per 1.500**.

Utilizzando in Dare la riserva di 1.500 e "scaricando" in Avere l'immobile per 1.000 si ha una plusvalenza di 500 che viene iscritta a conto economico.

Poniamo altresì che questa plusvalenza confluisca nell'utile di esercizio, e che quindi si formi una **riserva di utili pari a 500**.

La maggior parte degli operatori ritiene che tale riserva, laddove in futuro venisse distribuita, **non dovrebbe scontare alcuna imposizione** in capo al socio poiché il versamento della imposta sostitutiva all'8% su 500 dovrebbe avere **effetto liberatorio della fiscalità anche in capo al socio**.

Ma questa tesi si scontra con un passaggio della [circolare 37/E/2016](#), par. 1.1. che recita:

*“Occorre evidenziare che la **plusvalenza contabile** – iscritta in bilancio per effetto dell’assegnazione agevolata e “sterilizzata” con una variazione fiscale in diminuzione – concorre alla formazione del risultato di conto economico relativo all’esercizio 2016 e, in presenza di un risultato positivo, confluisce tra le riserve disponibili di patrimonio netto. **L’eventuale distribuzione di tale riserva seguirà il regime ordinario di tassazione come dividendo in capo ai soci percettori**”.*

Leggendo questo passaggio alcuni segnalano una **contraddizione** con la tesi espressa dalle Entrate secondo cui il versamento della sostitutiva ha effetto **liberatorio** anche per il socio, ma in realtà in questo caso **non vi è alcuna contraddizione** e la tesi delle Entrate è condivisibile.

Infatti la riserva sui cui spiega efficacia l'effetto liberatorio della sostitutiva è già stata utilizzata e riconoscere una detassazione a quella che si forma *ex novo* sarebbe un **immotivato privilegio** tra chi utilizza la modalità contabile che non fa emergere plusvalenze a conto economico e chi invece utilizza la modalità contraria.

Non va dimenticato che per far emergere la plusvalenza a conto economico **la riserva utilizzata ed attribuita ai soci non è**, riprendendo l'esempio sopra citato, 1.000 (cioè pari al valore contabile del bene) ma 1.500 e di tale attribuzione 500 non vengono tassati in capo al socio poiché “**coperti**” dalla imposta sostitutiva.

Se fossero detassati in capo ai soci anche i 500 della plusvalenza (peraltro oggetto di detassazione in capo alla società previa variazione diminutiva) avremmo una **doppia, ed ingiustificata, detassazione**.

Questo passaggio interpretativo non va confuso con la detassazione riconosciuta alla plusvalenza iscritta a conto economico per effetto della cessione agevolata di immobile ai soci: infatti la [circolare 37/E/2016](#), al par. 5, afferma che detta plusvalenza che **confluisce in una riserva di utili non genera dividendo poiché assoggettata ad imposta sostitutiva**.

Il principio è corretto poiché nella cessione agevolata non vi sono altre (e precedenti) riserve sorte per effetto della stessa cessione che hanno fruito della detassazione da sostitutiva dell'8%.

Un **secondo tema** che spesso pone degli interrogativi è il **rispetto della par condicio tra i soci**.

Poniamo che nell'esempio di prima l'immobile abbia sì un valore catastale di 1.500 ma un valore di mercato di 5.000.

Se in una società vi sono due soci al 50% ciascuno e ad uno è assegnato l'immobile di 1.500 mentre all'altro viene attribuita una somma di 1.500 ( a fronte di un valore di mercato di 5.000) abbiamo violato il principio della *par condicio*?

Anzitutto dobbiamo osservare che **il rispetto della *par condicio* è tema endosocietario** che, **con il consenso unanime dei soci, potrebbe anche essere derogato** (Notariato Triveneto I.G.24) , ma se in sede di delibera di assegnazione i soci valutano l'immobile attribuito ad uno di loro per 1.500 non si vede alcuna violazione al principio in esame.

**Violazione** vi sarebbe se i soci deliberassero di **assegnare l'immobile ad uno dei due per il valore di mercato di 5.000** attribuendo all'altro socio detentore del restante 50% una somma di 1.500.

In altre parole il tema della *par condicio* e di una sua eventuale violazione sorge, si ritiene, **laddove non vi sia consenso unanime della compagine nella valutazione dei beni** che sono in procinto di essere attribuiti ai soci.

**IMPOSTE SUL REDDITO**

---

***Ancora tanti dubbi sulla nuova “flat tax incrementale”***

di Lucia Recchioni - Comitato Scientifico Master Breve 365



Come noto, con la **Legge di bilancio 2023** è stata istituita una nuova “**flat tax incrementale**”, operativa soltanto per il periodo d'imposta **2023**.

Si tratta, pertanto, di una previsione normativa che riguarda **un singolo periodo d'imposta**, essendo di conseguenza stabilito che, nella determinazione degli **acconti Irpef e relative addizionali per il periodo d'imposta 2024** debba essere assunta, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata **non applicando le disposizioni in esame**.

Possono beneficiare della nuova flat tax incrementale “*i contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, diversi da quelli che applicano il regime forfetario*”; secondo una prima analisi del testo normativo risultano quindi ammessi sia gli imprenditori che i lavoratori autonomi, che **non applicano il regime forfetario nel 2023** (per mancanza dei presupposti o per libera scelta), indipendentemente dal regime contabile adottato.

Per poter beneficiare della nuova flat tax il contribuente deve aver realizzato, nel **2023**, un reddito più elevato rispetto a quello dei **precedenti periodi d'imposta**.

L'imposta **sostitutiva del 15%** prevista dalla norma in esame è infatti calcolata su una base imponibile, comunque non superiore a 40.000 euro, pari alla **differenza tra il reddito d'impresa e di lavoro autonomo determinato nel 2023 e il reddito d'impresa e di lavoro autonomo d'importo più elevato dichiarato negli anni dal 2020 al 2022**, decurtata di un importo pari al **5% di quest'ultimo ammontare**.

Di seguito si propone un **esempio di calcolo**.

Reddito 2020 (quadri RF, RG o RE)	10.000,00 €
Reddito 2021 (quadri RF, RG o RE)	30.000,00 €
Reddito 2022 (quadri RF, RG o RE)	50.000,00 €
Reddito più alto nel triennio	50.000,00 €

Reddito 2023 (quadri RF, RG o RE)	80.000,00 €
Differenza (80.000 – 50.000)	30.000,00 €
5% del reddito più alto nel triennio (50.000 x 5%)	2.500,00 €
Base imponibile flat tax incrementale (30.000 – 2.500)	27.500,00 €
<b>Flat tax incrementale (27.500 x 15%)</b>	<b>4.125,00 €</b>
Reddito soggetto a tassazione “ordinaria”	52.500,00 €

**Non assumono pertanto rilievo**, ai fini delle verifiche in esame, gli **altri redditi percepiti dal contribuente** (diversi dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo), quali, ad esempio, i redditi di partecipazione da indicare nel quadro RH della dichiarazione dei redditi.

Soffermando invece l'attenzione sulle **modalità di determinazione della base imponibile**, prima indicate, pur dovendo rilevare un **recente chiarimento delle Entrate** finalizzato ad individuare correttamente l'importo sul quale calcolare il richiamato “abbattimento” del 5% (rappresentato, appunto, dal reddito più alto dell'ultimo triennio), nulla è stato ancora detto con riferimento a tutti quei casi in cui **la base imponibile risulta superiore a 40.000 euro** (e dovrebbe essere pertanto ricondotta al suddetto limite).

Secondo un **primo** orientamento, **una volta ricondotta la base imponibile alla soglia massima dei 40.000 euro** si dovrebbe procedere all'“abbattimento” del 5%; **secondo** un altro, invece, **il 5% dovrebbe essere applicato sull'intero incremento reddituale**, per poi ricondurre gli importi complessivi a 40.000 euro.

In altre parole, abbracciando la prima tesi, la base imponibile sarebbe in ogni caso di importo inferiore a 40.000 euro, in quanto si dovrebbe tenere sempre conto del **successivo “abbattimento”**; in ossequio alla seconda tesi, invece, **la base imponibile potrebbe essere anche pari a 40.000 euro**.

A parere di chi scrive la norma è chiara nel **fissare l'importo di 40.000 euro quale limite massimo della “base imponibile”**: ne discende, quindi, che il secondo orientamento potrebbe ritenersi più coerente con il dato normativo.

Non è stato inoltre ancora chiarito se, anche nei periodi d'imposta 2020-2022, l'applicazione del regime **forfettario** possa essere preclusiva.

A parere di chi scrive la formulazione normativa pare escludere dal beneficio in esame soltanto i contribuenti che nel **periodo d'imposta 2023 applicano il regime forfettario**, in quanto alternativo alla nuova “flat tax”.

Ulteriori dubbi interpretativi potrebbero poi riguardare tutti quei contribuenti che hanno **avviato la loro attività d'impresa/di lavoro autonomo dopo il 2020**, e che, pertanto, non





dispongono di tutti i dati del trimestre precedente per il confronto.

In tal caso, salvo difformi (e poco giustificabili) chiarimenti da parte dell'Agenzia delle entrate, ancora oggi non pervenuti, potrebbe ritenersi che il contribuente **possa far riferimento anche alla sola annualità 2022, oppure al maggiore tra i redditi dichiarati negli anni 2021 e 2022.**

Si **ricorda**, da ultimo che, per **espressa previsione normativa**, quando le norme di legge fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al **possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto anche della quota di reddito assoggettata all'imposta sostitutiva nell'ambito della c.d. nuova "flat tax" incrementale.**

IMPOSTE SUL REDDITO

---

## ***La spettanza delle detrazioni concernenti interventi edilizi in capo agli eredi***

di **Silvio Rivetti**

OneDay Master

### **DISCIPLINA SUPERBONUS ALLA LUCE DEL DECRETO AIUTI-QUATER: NOVITÀ E ULTIMI CHIARIMENTI DELLE ENTRATE**

[Scopri di più >](#)

La spettanza delle detrazioni concernenti **interventi edilizi in capo agli eredi**, in relazione alle quote residue del beneficio afferenti a lavori eseguiti su immobili oggetto di trasferimento *mortis causa*, a seguito del decesso del contribuente che aveva sostenuto le spese per tali interventi, è argomento che continua a generare incertezze in capo ai contribuenti.

Sul tema, l'Agenzia delle Entrate prende posizione nella [risposta all'interpello n. 594 del 22.12.2022](#), illustrando in maniera chiara le norme e i principi interpretativi che devono applicarsi alle casistiche sopra citate.

Il caso vede coinvolta una contribuente la quale, ereditato dal genitore un immobile a uso abitativo, riferisce essere, tale immobile, nella disponibilità propria e del figlio.

Per tale abitazione **erano state sostenute, da parte del *de cuius*, spese per interventi edilizi detraibili**; e la morte del genitore apre lo scenario della possibile **trasferibilità all'erede delle quote di detrazione ancora non fruite**.

Al riguardo, la contribuente espone il dubbio **se dette quote possano spettarle per intero**, tenendo in considerazione che l'alloggio era stato nel frattempo locato in maniera temporanea e parziale.

Tale **casistica** fornisce l'occasione all'Agenzia delle Entrate di ricordare come, per l'[articolo 16-bis, comma 8, Tuir](#), in caso di **decesso** dell'avente diritto alla detrazione afferente alle operazioni di recupero del patrimonio edilizio esistente, il beneficio fiscale residuo **si trasmette interamente all'erede** – o agli eredi – che **conservano la detenzione materiale e diretta del bene**.

Tenendo presente che la disciplina dettata dall'[articolo 16-bis](#) citato (e dal suo decreto di

attuazione, il D.M. 41/1998) costituisce la base di riferimento della regolamentazione dell'intero mondo delle detrazioni fiscali concernenti i lavori edilizi (dall'ecobonus di cui all'[articolo 14 D.L. 63/2013](#), al sismabonus di cui all'[articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies, D.L. 63/2013](#), fino al superbonus di cui all'[articolo 119 D.L. 34/2020](#), che di tali ultime agevolazioni costituisce versione ulteriormente potenziata), la risposta all'interpello in esame utilmente richiama i **criteri ermeneutici del menzionato comma 8 dell'articolo 16-bis**, come elaborati dalla costante prassi erariale e riassunti, da ultimo, a cura della [circolare 28/E/2022](#), alle pagine 18 e seguenti.

Qui vengono precisati i due principi interpretativi cui l'Amministrazione finanziaria s'ispira in tema di spettanza della detrazione in caso di **acquisto dell'immobile per successione**; per i quali principi, in primo luogo, la detrazione residua deve ritenersi competere esclusivamente all'erede (o agli eredi) nell'immediata e libera disponibilità dell'immobile, a prescindere dal fatto che esso sia adibito o meno ad abitazione principale; e in secondo luogo, la condizione per la legittima fruibilità di ciascuna quota di detrazione residua è quella per cui **la detenzione materiale e diretta del bene deve conservarsi "per l'intera durata del periodo d'imposta di riferimento"**.

Da qui, la conclusione per la quale **la libera e piena disponibilità del bene, in capo all'erede, deve essere effettiva non solo nell'anno di accettazione dell'eredità, ma anche in ciascuno degli anni d'imposta con riferimento ai quale l'erede stesso intende beneficiare della corrispondente quota di beneficio fiscale**.

E non solo: per la prassi erariale, la detta condizione della detenzione materiale e diretta del bene deve sussistere **per l'intero arco di durata di ognuna delle annualità** di riferimento: per cui, qualora l'immobile figurasse concesso in locazione o in comodato a terzi, anche solo per una parte dell'anno, la rata di detrazione concernente tale periodo d'imposta andrà perduta e non potrà essere utilizzata dall'erede privatosi della disponibilità del bene, per quanto temporaneamente.

Sulla scorta di un'interpretazione strettamente letterale del dato normativo, inoltre, l'Agenzia delle Entrate considera la disponibilità dell'immobile, che l'erede deve conservare, come una **disponibilità necessariamente integrale, e non solo parziale**, dell'immobile stesso: per cui anche solo la concessione in locazione (o comodato) di una stanza implicherebbe, per l'erede locatore o comodatario, la perdita del beneficio fiscale.

La risposta del Fisco alla contribuente istante è dunque **negativa**, non accogliendosi la tesi di quest'ultima, per cui l'intera detrazione residua le sarebbe spettata in quanto erede attualmente nella disponibilità del bene.

Per l'Agenzia delle Entrate, invece, la detrazione non spetta quantomeno in relazione alle quote relative alle annualità, nelle quali l'immobile non poteva dirsi nella **detenzione materiale e diretta della contribuente per l'intero anno e per l'intera superficie**.



Coerentemente alle indicazioni della citata [circolare 28](#), il Fisco conferma peraltro la possibilità di fruire delle quote di detrazione residue riguardanti le annualità d'imposta non più connotate dalla disponibilità del bene in capo a terzi, **venuti meno i rapporti di locazione o comodato a loro favore.**