

## **Edizione di giovedì 29 Giugno 2023**

### **CASI OPERATIVI**

**Regime forfettario: cessazione partita Iva e ragguaglio per verifica fatturato**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

### **ADEMPIMENTO IN PRATICA**

**Compilazione del quadro DI per i crediti derivanti dall'integrativa "ultrannuale"**  
di Francesco Paolo Fabbri

### **IVA**

**Esportazioni a cura del cliente estero: prova, regolarizzazione e cautele**  
di Francesco Zuech

### **DICHIARAZIONI**

**Bonus facciate in dichiarazione SC 2023**  
di Clara Pollet, Simone Dimitri

### **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Il conferimento di partecipazioni e la creazione della holding**  
di Luigi Ferrajoli

## CASI OPERATIVI

### **Regime forfettario: cessazione partita Iva e ragguaglio per verifica fatturato**

di Euroconference Centro Studi Tributari



#### Domanda

Un cliente in regime forfettario dal 2021 che usufruisce dell'imposta sostitutiva al 5% e riduzione contributi Inps nel 2023 vorrebbe conferire la sua attività di vendita materiale fotografico *on line* a una Srl di nuova costituzione.

La Srl viene costituita con l'ingresso anche di un altro socio al 45%.

Il cliente dovrebbe fatturare prima dell'operazione circa 50.000 euro.

Si vorrebbe sapere se il limite annuo di 85.000/100.000 per l'uscita dal regime forfettario debba essere ragguagliato ai mesi di attività della partita Iva anche in caso di cessazione della posizione.

La chiusura della posizione per conferimento o per interruzione dell'attività hanno un approccio diverso al limite di annuo di euro 85.000/100.000?

Il dubbio sorge dal riferimento al ragguaglio del limite di 85.000 euro in caso di inizio attività in corso d'anno.

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



## ADEMPIMENTO IN PRATICA

### **Compilazione del quadro DI per i crediti derivanti dall'integrativa “ultrannuale”**

di Francesco Paolo Fabbri

Master di specializzazione

## REVISIONE LEGALE: PERCORSO DI APPROFONDIMENTO

Scopri di più >



Fatti salvi i **limiti temporali** di presentazione delle **dichiarazioni integrative** – coincidenti con il **termine di decadenza del potere di accertamento** – ex [\*\*articolo 2, comma 8, D.P.R. 322/1998\*\*](#), con riferimento alle **integrative a favore** dalle quali emerge un **credito** ai fini delle **imposte sui redditi** (in considerazione del minor debito o del maggior credito inizialmente dichiarato), ciò che cambia a seconda del **momento di presentazione** della stessa integrativa è la **tempistica di utilizzo del credito che ne deriva**, da utilizzare in **compensazione**.

Specificata infatti l'[\*\*articolo 2, comma 8-bis\*\*](#), secondo periodo dello stesso D.P.R. 322/1998 che *“nel caso in cui la dichiarazione oggetto di integrazione a favore sia presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, il credito di cui al periodo precedente può essere utilizzato in compensazione, ai sensi del citato articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa...”*.

In sintesi, se l'integrativa relativa alle imposte sui redditi viene presentata oltre il termine previsto per la trasmissione della dichiarazione del periodo d'imposta successivo – dando luogo alla fattispecie di integrativa c.d. **“ultrannuale”** – occorre **attendere il 1° gennaio dell'anno ancora successivo** per poter compensare il credito (questo vale, almeno, per i soggetti “solari”).

Utilizzando pertanto detto credito per versare i **debiti maturati a partire da tale data**.

Con riguardo a quest'ultimo aspetto occorre poi notare che, ai fini della possibilità di utilizzare il maggior **credito da integrativa “ultrannuale”**, il debito da compensare deve per l'appunto risultare “maturato” dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione integrata a favore; quindi, nello specifico, **non necessariamente di un debito**

**d'imposta relativo al periodo d'imposta successivo** (o a quelli ancora posteriori) a quello di invio della stessa integrativa.

Ad esempio, per un professionista in **regime forfettario** (con **coefficiente di redditività** pari al **78%**), che si trova oltre il quinto anno di esercizio dell'attività (aliquota dell'**imposta sostitutiva** del **15%**), il quale:

- nel corso del periodo d'imposta **2022**,
- ha presentato un'**integrativa a favore** relativa al **2020**,
- evidenziando **minori compensi** per **euro 10.000**,

sarà possibile usufruire di un **credito** d'imposta pari ad **euro 1.170** ( $10.000 \times 78\% \times 15\%$ ), ossia dell'**eccedenza** rispetto a quanto **inizialmente dichiarato** per il 2020.

Tale credito sarà però utilizzabile per il versamento di **debiti maturati dal 01.01.2023** – non per forza relativi all'anno d'imposta 2023 (e successivi) – in considerazione della trasmissione nel 2022 della dichiarazione per l'anno oggetto di integrazione.

Occorre a questo punto notare che, in sede di **Telefisco 2020** (risposta n. 18 ai quesiti del 30.01.2020), l'**Agenzia delle Entrate** ha **chiarito** che il **credito** d'imposta derivante dalla dichiarazione integrativa a favore “ultrannuale” deve essere **rigenerato nell'anno successivo** a quello di **presentazione della stessa integrativa**.

Dunque, nell'esempio visto in precedenza, la dichiarazione integrativa a favore per il periodo d'imposta **2020**, presentata nel corso del 2022, vede **rigenerarsi** il **credito** pari ad euro 1.170 nella **dichiarazione** per lo stesso **2022** (presentata infatti l'anno successivo, tramite il **modello Redditi 2023**).

Ciò avviene, in particolare, attraverso l'**indicazione** del credito derivante dalla dichiarazione a favore in questione nell'apposito **quadro DI** del modello dichiarativo relativo all'anno di trasmissione di quest'ultima.

Il quadro in esame è tutto sommato semplice gestire, dovendosi solamente **fornire le informazioni** relative:

- al **periodo d'imposta** oggetto di integrazione;
- al **credito** derivante dal minor debito/maggior credito rispetto alla dichiarazione originaria, sia in termini di **importo** che di **tipologia** (tramite il codice tributo);
- all'eventuale **riferibilità** di simile **eccedenza** a favore del contribuente ad un **errore contabile** (*infra*).

Rispetto alla casistica di cui sopra la **compilazione** del **modello Redditi PF 2023**, per l'anno 2022 in cui è stata inviata l'integrativa “ultrannuale”, avverrà come segue:



PERIODO D'IMPOSTA 2022

CODICE FISCALE

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

REDDITI

QUADRO DI – Dichiarazione integrativa

Mod. N.

--	--

	Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili	Credito
DI1	1 1972	2 2020	3 ,00	4 1.170,00
DI2			,00	,00
DI3			,00	,00

L'unica **eccezione** alla **regola** sopra illustrata, sull'**utilizzo “postergato”** del credito da integrativa presentata oltre il termine della dichiarazione relativa all'annualità successiva, è quella individuata dalla prima parte del citato secondo periodo dell'[\*\*articolo 2, comma 8-bis del D.P.R. 322/1998\*\*](#).

Tale norma specifica, infatti, che resta ferma “*in ogni caso l'applicabilità della disposizione di cui al primo periodo* [sulla possibilità, in generale, di scomputare il credito da integrativa a favore in compensazione c.d. “orizzontale” – nota aggiunta] *per i casi di correzione di errori contabili di competenza...*”, ipotesi in cui **non vale** la **dilazione** nell'**utilizzo** del **credito** che deriva dall'**integrazione** della **dichiarazione** – potendosi pertanto **utilizzare sin da subito** tale **eccedenza** d'imposta.

In simile ipotesi occorre dunque solamente **aggiungere**, al **campo 3 “Errori contabili”** del quadro DI nel modello Redditi PF 2023, l'importo del **credito** che fa riferimento alla richiamata **irregolarità temporale di imputazione** del componente di reddito.

Se si ipotizza quindi, sempre rifacendosi all'esempio del contribuente in regime forfettario, che i **minori compensi pari a 10.000** fossero stati:

1. **inizialmente appostati** al periodo d'imposta **2020** (includendoli per questo motivo nella dichiarazione originariamente presentata per tale annualità), benché
2. correttamente da considerare **riferibili al 2021**, ad esempio in quanto relativi ad una fattura emessa il 28/12/2020 ma oggetto di incasso solamente nell'anno successivo,

la compilazione del prospetto in esame varierà in questo modo:



## PERIODO D'IMPOSTA 2022

CODICE FISCALE

REDDITI

**QUADRO DI – Dichiarazione integrativa**

Mod. N.

1

	Codice tributo	Periodo d'imposta	Errori contabili	Credito
DI1	1972	2020	1.170,00	1.170,00
DI2			,00	,00
DI3			,00	,00

## IVA

# **Esportazioni a cura del cliente estero: prova, regolarizzazione e cautele**

di Francesco Zuech

The graphic features a blue header bar with the text "Master di specializzazione". Below it, the main title "LABORATORIO IVA 2023" is displayed in large blue letters. At the bottom, there is a call-to-action button with the text "Scopri di più >".

La recente [\*\*risposta ad istanza di interpello n. 32/2023\*\*](#) offre lo spunto per rispolverare regole, criticità e suggerire accorgimenti in tema di **esportazioni “improprie”**.

Nel confermare le già note aperture conseguenti agli insegnamenti della Corte di giustizia europea, l'Agenzia, stimolata da apposito interpello, ha infatti **aggiornato** (considerando le novità in vigore dal 2017 in materia di detrazione) **modalità e tempistica per il recupero dell'Iva** che – entro il 120° gg giorno dalla consegna – il fornitore dovesse (cautelativamente) avere **addebitato al cessionario** per il mancato riscontro, entro detto termine, dell'avvenuta esportazione. Procediamo con ordine.

## **Esportazioni improprie**

Sono esportazioni improprie (**articolo 8/b D.P.R. 633/1972**), com'è noto, le *“cessioni con trasporto o spedizione fuori del territorio della Comunità economica europea ... a cura del cessionario non residente o per suo conto”* ovvero da parte del cessionario estero che viene a ritirare con mezzi propri o tramite trasportatore dal medesimo incaricato.

Si tratta, in sostanza, di cessioni con rese in partenza (EXW, FCA ... o comunque altre rese prima del FOB) dove il **fornitore residente perde il controllo dei beni nel territorio nazionale** o comunque prima dell'uscita da quello unionale.

Che la **prova doganale** (visto uscire del MRN abbinato al DAU exp) sia **necessaria** anche per il caso in analisi è cosa nota.

A differenza del caso dell'**esportazione propria** (articolo 8/a) in cui il fornitore agisce in prima

persona (o comunque con vettore/spedizioniere dal medesimo incaricato), nel caso di esportazione impropria (articolo 8/b, cit.) il fornitore è, invece, nelle mani della controparte con rischi annessi e connessi giacché (limitandoci alla tenuta della non imponibilità) l'effettiva uscita con l'appuramento del MRN nella dogana d'uscita è rimessa al **comportamento virtuoso della controparte** (e le sorprese spiacevoli non sono così rare).

Ciononostante l'uso delle **rese in partenza** è molto diffuso in particolare per chi ha poca dimestichezza con le spedizioni internazionali.

Vediamo quindi (laddove non si voglia considerare una diversa negoziazione della resa) quale può essere l'approccio per cercare di **ridurre detto rischio (fiscale) anche cavalcando l'esimente che offre l'impianto sanzionatorio** per il caso in questione ([articolo 7, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#)) e le precisazioni della prassi indicata in premessa.

### La mancata esportazione impropria e la procedura di regolarizzazione

Ricordiamo che (letteralmente) l'articolo 8/b dispone affinché **l'esportazione debba avvenire entro 90 giorni dalla consegna dei beni** (da non confondere con i 90 giorni dalla data di svincolo per l'esportazione risultante dalla procedura doganale trascorsi i quali la dogana di esportazione solitamente avvia la procedura di richiesta informazioni e l'eventuale invalidamento della bolletta); la mancata uscita nei citati 90 giorni non può, tuttavia, dare origine ad accertamento dell'Iva non addebitata se l'esportazione risulta effettuata (e provata) ancorché successivamente ai suddetti 90 giorni (anche oltre i 120 giorni), ma prima dell'accertamento.

Detto **termine non sarebbe infatti conforme alla Direttiva 2006/112/CE** (articoli 146 § 1/b e 131) nella parte in cui si spingesse a sanzionare (anche) con l'applicazione dell'Iva un'esportazione effettivamente avvenuta, ancorché successivamente al termine fissato dalla norma nazionale, senza consentirne il rimborso (o recupero) dell'Iva stessa, acquisita la prova dell'esportazione (sentenza Corte di Giustizia 19.12.2013 in causa C-563; [risoluzione AdE 98/E/2014; risposta ad istanza di interpello n. 32/2023, cit.](#)).

Poiché la lotta contro evasione, elusioni ed eventuali abusi è un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva rimane fermo, quindi, che è consentito alle normative nazionali stabilire *"un termine ragionevole per le esportazioni, che tenga conto della pratiche commerciali ..., al fine di verificare se un bene ... sia effettivamente uscito dall'Unione"*.

In tal senso, secondo l'Agenzia delle entrate, i 90 giorni previsti della norma nazionale (art. 8/b), al pari della procedura di regolarizzazione **nei successivi 30**, prevista dall'[articolo 7, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), non contrasta quindi con la direttiva comunitaria.

Ricordiamo pertanto che la norma da ultimo citata:

- individua la **sanzione dal 50 al 100%** dell'Iva (invece del 90-180% previsto negli ordinari casi di omessa fatturazione dell'Iva) nel caso in cui l'esportazione impropria non sia avvenuta entro i 90 giorni dalla consegna;
- riconosce tuttavia un'esimente (che vale solo per le esportazioni improprie dell'articolo 8/b o al limite anche per quelle, per finalità umanitarie, di cui alla lettera b-bis) secondo cui **detta sanzione non è irrogabile se** il fornitore provvede a regolarizzare l'operazione emettendo – verso il cliente estero – **nota di debito di sola Iva** entro i 30 giorni successivi ai 90 (cioè **entro i 120 giorni totali** dalla consegna) **versando** (letteralmente entro il termine medesimo) **l'imposta** all'Erario.

Ciò premesso, vediamo quali possono essere gli scenari riscontrabili ed i possibili accorgimenti.

### **Prova acquisita oltre i 90 giorni ma entro i 120 giorni dalla consegna**

Considerato il citato indirizzo della Corte di Giustizia europea l'operazione rimane detassata e **non è necessaria alcuna regolarizzazione** “*senza per questo incorrere in alcuna violazione sanzionabile*”, anche se l'esportazione risulta avvenuta oltre i 90 giorni ma, comunque, entro i 30 giorni normativamente previsti per la procedura di regolarizzazione.

Qualsiasi dubbio in tal caso è stato fugato già con la [risoluzione AdE 98/E/2014](#).

### **Prova non ancora acquisita entro il 120° giorno**

Più critica si fa la situazione quando, all'avvicinarsi del 120° giorno, ancora non si è in grado di riscontrare l'effettiva uscita della merce dal territorio doganale (e-visto della dogana di uscita); la situazione diventa tanto più difficile laddove (a differenza di quanto suggeriremo in calce) non si disponga – fin dalla consegna – di copia del DAU/DAE della dogana italiana di esportazione (dogana di apertura della pratica) e del relativo MRN per poter riscontare in autonomia il visto uscire attraverso il sito della nostra Agenzia delle Dogane e Monopoli.

In tal caso diventa quindi comportamento accorto quello dell'operatore che, entro i citati 120 giorni, pone in essere la **regolarizzazione dell'operazione** (addebito e versamento dell'Iva) evitando così qualsiasi rischio sanzionatorio senza veder tuttavia compromessa, una volta ottenuta l'agognata prova d'uscita, la possibilità di recuperare l'Iva regolarizzata vuoi (entro i termini sotto indicati) tramite nota di accredito vuoi (in alternativa) tramite istanza di rimborso (in tal senso già risoluzione AdE 98/E/2014, *cit.*).

## La nota di credito per il recupero dell'Iva regolarizzata

Con la nuova risposta 32/E l'Agenzia ha precisato che, per l'effetto delle novità introdotte dal D.L. 50/2017 in tema di detrazione Iva, “non v'è dubbio che le indicazioni già fornite con la risoluzione n. 98/E del 2014 vadano attualizzate alla luce dei successivi interventi normativi e dei relativi chiarimenti intervenuti” ovvero, con la [circolare 1/E/2018](#) e con la [circolare 20/E/2021](#).

Per il caso in analisi l'Agenzia precisa quindi che il fornitore può procedere all'emissione di una nota di credito, in base all'[articolo 26](#), secondo comma, del decreto Iva, “entro il termine per la presentazione della dichiarazione annuale **relativa all'anno in cui si intende realizzato il presupposto**, che è da intendersi nel momento cui si considera avverato:

1. **sia il presupposto "sostanziale"** – avvenuta esportazione che, tuttavia, a tal fine, retroagisce temporalmente alla data della cessione del bene, sempreché sia stata acquisita la prova che l'esportazione è effettivamente avvenuta?
2. **sia quello "formale"** – emissione della nota di debito Iva per regolarizzare la fattura non imponibile, cui fa seguito il versamento dell'imposta da recuperare”.

Sulla base della soluzione riformulata **il dies a quo** per l'emissione della nota di variazione per recupero dell'Iva versata decorre quindi **“dalla data di emissione della nota di debito”** e non più – come indicato nella risoluzione del 2014 – **“da quello in cui è avvenuta l'esportazione”** (locuzione che, per inciso, non poteva che essere intesa dalla data di consegna per l'esportazione essendo il problema proprio quello di acquisire la data e la prova della – non nota – uscita effettiva) con il rischio (si veda colonna B nell'esempio a seguire) di non disporre di termini operativi concreti in caso di cessioni effettuate gli ultimi giorni dell'anno.

Esempio	Vecchia <b>risoluzione</b> <a href="#">AdE 98/E/2014</a>	Nuova <b>risposta</b> <a href="#">AdE 32/2023</a>
Merce fatturata 8/b e consegnata per l'esportazione il 30.12.X1	30.12.X1	30.12.X1
Scadenza 90 giorni dalla consegna per l'uscita dei beni dal territorio comunitario	30.03.X2	30.03.X2
Scadenza 30 giorni successivi per regolarizzazione (nota debito) e versare l'Iva evitando (sicuramente) anche le sanzioni in caso di mancata esportazione	29.04.X2	29.04.X2
Termine ultimo ( <b>dies a quem</b> ) per emissione nota credito recupero Iva (scadenza dichiarazione annuale relativa all'anno ( <b>dies a quo</b> in cui sorge il diritto) se esportazione effettivamente avvenuta 30.12.X1)	30.04.X2 ( <b>die a quo</b> 29.04.X2)	<b>30.04.X3</b>

## L'istanza di rimborso

Laddove, invece, l'emissione della nota di variazione in diminuzione non sia più consentita, perché la **prova** dell'avvenuta **esportazione** è stata acquisita **oltre il termine entro cui la stessa**

**poteva essere emessa** (30.04.X3 nel nostro esempio), non configurandosi una "colpevole" inerzia dell'istante, resta la possibilità di azionare la richiesta di rimborso, oggi ai sensi dell'[\*\*articolo 30-ter D.P.R. 633/1972\*\*](#), secondo cui «*il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione».*

In tale evenienza, non potendosi qualificare indebito il versamento eseguito per effetto dell'emissione della nota a debito (nel nostro esempio quello del 29.04.X2), "*il presupposto per la richiesta di rimborso sarà l'acquisizione della prova di avvenuta esportazione*".

### Suggerimenti operativi

Nel sottolineare che la regola ordinaria rimane **l'acquisizione della documentazione probatoria dell'esportazione nei 90 giorni dalla consegna dei beni** e che la situazione retro descritta dovrebbe pur sempre rappresentare l'eccezione, è appena il caso di osservare che per i fornitori che vendono con rese in partenza (EXW, FCA .... e le altre rese prima del FOB) è opportuno adottare i seguenti **accorgimenti** per cercare di contenere (o fronteggiare) i rischi fiscali connessi alla mancata prova dell'esportazione:

- a) concordare (pretendere) con il cliente estero che la **merce sarà consegnata solo previa apertura della pratica doganale e consegna di copia del DAU/DAE in partenza** (conoscendo fin dalla consegna in numero MNR italiano indicato in detti documenti sarà possibile effettuare in proprio gli opportuni controlli dell'avvenuta uscita – c.d. "e-visto" – dal sito delle Dogane di casa nostra);
- b) **incassare l'Iva dal cliente a titolo di cauzione in FCI rilasciando una semplice ricevuta** e precisando che detta somma verrà restituita solo in caso di corretta esportazione anche dal punto di vista documentale doganale (la fattura per l'esportazione va emessa – solo per l'imponibile – sempre in articolo 8/b);
- c) se si riscontra l'avvenuta uscita (e-visto, *cit.*) o comunque si acquisisce prova adeguata entro il retro citati 120 giorni si restituisce l'Iva al cliente; in caso contrario si regolarizza l'operazione – entro i 120 giorni – con la fatturazione (nota di debito) e il versamento dell'Iva stessa di cui già si dispone della provvista (se si è seguito il suggerimento b) procedendo all'eventuale successivo accredito e restituzione di detta somma al cliente solo nel caso di prova sopraggiunta in termini utili.

### Precisazioni

Giova ricordare infine che:

- l'articolo 8/b – secondo la prassi dell'Amministrazione finanziaria – **non contempla l'ipotesi che i beni forniti possano formare oggetto di lavorazione** prima di lasciare il nostro Paese; devono cioè lasciare il Paese “tal quali” (*cfr. circolare 35/E/1997*; circolare 26/E/1979);
- la norma citata non riguarda altresì i beni destinati a dotazione o provvista di bordo di imbarcazioni, navi, aeromobili o di qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato né dei beni da trasportarsi nei bagagli personali fuori del territorio unionale (in questi casi vale, infatti, la disciplina degli articoli 8-bis e 38-quater);
- il citato articolo 8/b **non contempla ipotesi di triangolazione** (in sostanza se è il cliente del cliente estero a curare l'esportazione, il fornitore IT1 deve sempre fatturare con Iva);
- molte criticità, fra le quali quella da ultimo citata, potrebbero essere superate anche semplicemente concordando (rinegoziando prima della partenza), laddove possibile, una **resa FOB**. Si ricorda, infatti, che per l'articolo 130 TULD nel via mare o aereo le merci «*si considerano uscite dal territorio doganale salvo prova contraria, nel momento dell'imbarco sulle navi e sugli aeromobili*» (in tal senso anche risoluzione n. 416596 del 04.11.1986 e la [risposta ad istanza di interpello n. 580 del 10.12.2020](#)); con la resa FOB – cioè con spese fino al caricamento nave/aereo a carico del fornitore – **la merce si considera esportata a cura del fornitore** (si tratta quindi di esportazione 8/a e non 8/b) ed è ad esso che il trasportatore/spedizioniere incaricato ricondurrà le spese fino al caricamento, pratica di esportazione compresa.

## DICHIARAZIONI

### **Bonus facciate in dichiarazione SC 2023**

di Clara Pollet, Simone Dimitri



L'agevolazione fiscale "bonus facciate" consiste in una detrazione dall'imposta linda (Irpef o Ires) ed è concessa quando si eseguono interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, **anche strumentali**.

La norma di riferimento è l'[\*\*articolo 1, comma 219, L. 234/2021\*\*](#) che ha previsto inizialmente una detrazione dall'imposta linda pari al 90 per cento per le spese documentate, **sostenute negli anni 2020 e 2021**, relative agli interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti ubicati in zona A o B ai sensi del decreto del Ministro dei lavori pubblici 2 aprile 1968, n. 1444.

La Legge di bilancio 2022 ([\*\*articolo 1, comma 39, L. 234/2021\*\*](#)) ha esteso l'agevolazione anche **per l'anno 2022** ma con una **detrazione di imposta pari al 60% delle spese documentate**.

Le imprese individuali, le **società** e gli enti commerciali devono far riferimento alle **spese da imputare al periodo di imposta in corso** al 31 dicembre 2020, al 31 dicembre 2021 e al 31 dicembre 2022, **indipendentemente dalla data di avvio** degli interventi cui le spese si riferiscono e **dalla data dei pagamenti**.

La detrazione spettante **deve essere ripartita in 10 quote annuali costanti** e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e nei nove periodi d'imposta successivi e spetta fino a concorrenza dell'imposta linda.

L'importo che **non trova capienza nell'imposta linda di ciascun periodo d'imposta** non può essere utilizzato in diminuzione dell'imposta linda dei periodi successivi o chiesto a rimborso.

La detrazione spetta in particolare per:

- interventi di sola **pulitura o tinteggiatura esterna** sulle strutture opache della facciata;
- interventi sulle **strutture opache della facciata** influenti dal punto di vista termico o

che interessino oltre il 10 per cento dell'intonaco della superficie disperdente londa complessiva dell'edificio;

- interventi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura, su **balconi, ornamenti o fregi.**

In dichiarazione dei redditi SC2023 la detrazione è indicata nei **righi RS150 e RS151**, in particolare riportando:

- in colonna 1, l'anno in cui è stata sostenuta la spesa;
- in colonna 2,
- il **codice 11** nel caso di spesa sostenuta per interventi per cui spetta la detrazione dall'imposta nella misura del **90 per cento** ([commi da 219 a 223](#) dell'articolo 1, L. 160/2019);
- il **codice 12**, nel caso di spesa sostenuta per interventi per cui spetta la detrazione dall'imposta nella misura del **60 per cento** ([comma 39, dell'articolo 1, L. 234/2021](#));
- in colonna 3, il codice fiscale:

– del condominio per gli interventi su parti comuni di edifici e va barrata la casella di colonna 2 **“Condominio”** dei righi da RS153 a RS154, senza riportare i dati catastali identificativi dell'immobile. Tali dati saranno indicati dall'amministratore di condominio nel quadro AC della propria dichiarazione dei redditi;

– della società qualora gli interventi siano stati realizzati da parte di un soggetto di cui all'articolo 5 o all'[articolo 115, Tuir](#), riportando i dati catastali identificativi dell'immobile;

– dell'impresa di costruzione o ristrutturazione o della cooperativa che ha effettuato i lavori in caso di acquisto o assegnazione di unità immobiliari che fanno parte di edifici ristrutturati;

- in colonna 4, in caso di più soggetti aventi diritto alla detrazione, l'importo totale delle spese sostenute;
- in colonna 5, l'importo della spesa sostenuta;
- in colonna 6, l'ammontare della detrazione, pari alla spesa di colonna 5 moltiplicata per una delle aliquote previste;
- in colonna 7, il numero della rata che la società o ente utilizza per l'anno indicato in colonna 1;
- in colonna 8, l'importo della rata della detrazione spettante. Tale importo si ottiene dividendo l'ammontare della detrazione di colonna 6 per il numero di rate previste;
- in colonna 9, il numero progressivo per identificare l'immobile oggetto degli interventi di ristrutturazione. Lo stesso numero progressivo va indicato anche nella colonna 1 dei righi da RS153 a RS154, nei quali vanno riportati i **dati catastali identificativi degli immobili.**

Nel **rigo RS152**, va indicata la somma degli importi di colonna 8 dei righi da RS150 a RS151 di tutti i moduli compilati da riportare nell'apposito rigo del quadro RN.

**Esemplificando** la società Alfa Srl ha sostenuto spese per il rifacimento della facciata dello stabilimento nell'anno 2022 per 400.000 euro. Ha maturato pertanto un credito di imposta pari a 240.000 euro indipendentemente dal pagamento, ossia il 60% della spesa sostenuta ripartibile in dieci anni. Il quadro RS sarà così compilato.

Spese per interventi su edifici ricadenti nelle zone sismiche e per interventi di recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti	RS150	Anno	Tipo	Codice fiscale				Totalle spesa
		1 2022	2 12	3	4	,00	N. d'ordine immobile	
		Spesa sostenuta		Detrazione	Rata	Importo rata		
		5 400.000,00		6 240.000,00	7 1	8 24.000 ,00		
	RS151							
		5 ,00		6 ,00	7	8 ,00		
	RS152 Totale detraibile							24.000 ,00

Ricordiamo, infine, che per le spese sostenute i beneficiari della detrazione possono optare, **in alternativa all'utilizzo diretto** della detrazione:

- per un contributo di pari ammontare, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto al fornitore che ha effettuato gli interventi (il cosiddetto sconto in fattura)
- per la cessione ad altri soggetti (inclusi gli istituti di credito e altri intermediari finanziari) di un credito d'imposta di importo corrispondente alla detrazione spettante.

La possibilità di optare per la cessione del credito o per lo sconto in fattura riguarda **tutti i potenziali beneficiari della detrazione**, compresi coloro che, in concreto, non potrebbero fruirne in quanto non sono tenuti al versamento dell'imposta.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

### ***Il conferimento di partecipazioni e la creazione della holding***

di Luigi Ferrajoli

Seminario di specializzazione

## CASI PRATICI DI CONFERIMENTI DI PARTECIPAZIONI: COME CREARE LA HOLDING

Scopri di più >



Il conferimento di partecipazioni rappresenta un tipico strumento attraverso il quale è possibile **cedere le partecipazioni sia nelle società di persone che nelle società di capitali**.

A differenza di quel che accade nelle prime, in cui **non occorre procedere con la stima dei beni** (rimessa al libero accordo tra l'unanimità dei soci e il conferente), nelle seconde vi è invece l'obbligo di depositare presso la sede sociale una **relazione avente ad oggetto il valore reale del conferimento**, effettuata da un **esperto**, unitamente al **parere dei sindaci**, a tutela dei creditori sociali della conferitaria.

Dal punto di vista pratico, le S.r.l. e le S.p.a. sono quindi innanzitutto tenute a presentare una perizia giurata sul valore del conferimento, a cura di un esperto ex [articoli 2465, 2343 e 2343-ter](#) (quest'ultimo disciplinante una procedura semplificata) cod. civ., che descriva **l'oggetto del conferimento e indichi i criteri di valutazione che sono stati utilizzati per effettuare la stima** del valore economico dello stesso.

Nell'ottica fiscale, invece, è bene rappresentare che, nel contesto che ci occupa, è applicabile il c.d. "**realizzo controllato**", ex [articolo 177, comma 2, Tuir](#), quale regime che rappresenta una deroga al criterio generale di cui all'[articolo 9 Tuir](#) e che permette di valutare (ai fini della determinazione del reddito del conferente) le azioni ricevute sulla base della **corrispondente quota delle voci di patrimonio netto** formato dalla società conferitaria per effetto del conferimento.

Il **comma 2-bis** della anzidetta disposizione **amplia** la portata del richiamato regime, originariamente limitato ai **conferimenti che permettono alla società conferitaria di acquisire il controllo della conferita**, anche ai casi di:

1. **partecipazioni conferite superiori al 2% o al 20%** ovvero di **partecipazioni al capitale o al patrimonio superiore al 5% o al 25%**, a seconda che si tratti di titoli negoziati in mercati regolamentati o di altre partecipazioni;

**2. partecipazioni conferite in società**, esistenti o di nuova costituzione, **interamente partecipate dal conferente**.

Non si sottovaluti poi che detta norma prevede, per i conferimenti di partecipazioni detenute nelle *holding* (società la cui **attività consiste in via esclusiva o prevalente nell'assunzione di partecipazioni**), che le percentuali di cui alla lettera a) **si riferiscono a tutte le società indirettamente partecipate che esercitano un'impresa commerciale**, secondo la definizione di cui all'[\*\*articolo 55 Tuir\*\*](#), e si determinino, relativamente al conferente, tenendo conto dell'eventuale **demoltiplicazione** prodotta dalla catena partecipativa.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria, per comprendere se l'attività di una società consiste, **in via esclusiva o prevalente, nell'assunzione di partecipazioni** ai fini della normativa in esame occorre considerare il rapporto tra il **valore corrente** delle partecipazioni detenute dalla società scambiata e il suo valore economico complessivo alla data in cui il conferimento ha efficacia giuridica (cfr. [\*\*risposte ad interpello n. 5 del 04.01.2023\*\*](#) e [\*\*n. 869 del 29.12.2021\*\*](#)).

Ebbene, non può che desumersi come il conferimento di partecipazioni in regime di realizzo controllato per la creazione di una *holding* rappresenti un pratico ed efficace **strumento di pianificazione patrimoniale e successorio, anche al fine di progettare il passaggio generazionale**, poiché permette di salvaguardare il patrimonio, agevolando comunque la circolazione della liquidità.

Si pensi, ad esempio, al caso dell'**imprenditore che conferisce in una holding le proprie partecipazioni** detenute in diverse società, per poi trasferirle ai propri figli.

In tale contesto, potrebbero essere introdotte dedicate **clausole statutarie nell'interesse dei discendenti maggiormente interessati alla gestione del gruppo**, che possano attribuire loro, ad esempio, il **diritto a far parte del Consiglio di Amministrazione** della *holding* o quello alla **nomina di Presidente** o, ancora, il riconoscimento di particolari **diritti amministrativi e di partecipazione agli utili** all'interno della stessa *holding*, unico soggetto chiamato ad incassare i dividendi, che andranno poi successivamente distribuiti ai soci o utilizzati per acquisti di immobili od altri beni.

Nella medesima chiave prospettica, lo statuto della nuova *holding* potrebbe **limitare la circolazione delle partecipazioni**, sottoponendo l'eventuale cessione delle stesse a soggetti esterni alla famiglia alla preventiva decisione unanime dei soci, così da **soddisfare le esigenze dell'imprenditore** e, allo stesso tempo, **assicurare una pianificazione generazionale aziendale**.