



NEWS

# Euroconference

**Edizione di venerdì 28 Giugno 2024**

## CASI OPERATIVI

**Niente remissione in bonis per la mancata comunicazione per lo sconto in fattura**  
di Euroconference Centro Studi Tributari

## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

**Cessioni immobili efficientati con superbonus: guida alla determinazione della plusvalenza**  
di Mauro Muraca

## LA LENTE SULLA RIFORMA

**Concordato biennale: ambito soggettivo e clientela interessata**  
di Angelo Ginex

## IMPOSTE SUL REDDITO

**Credito d'imposta "Art bonus" anche per le imprese**  
di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

**Le stratificazioni delle partecipazioni nei conferimenti a realizzo controllato vecchi e nuovi**  
di Ennio Vial



## CASI OPERATIVI

### **Niente remissione in bonis per la mancata comunicazione per lo sconto in fattura**

di Euroconference Centro Studi Tributari

Seminario di specializzazione

#### **Nuovo concordato preventivo biennale**

Analisi della normativa e valutazioni di convenienza

Scopri di più

Come è possibile rimediare alla mancata comunicazione di sconto in fattura per un intervento di *superbonus*, fatturato nel 2023 da un *General Contractor*? Nello specifico, la fattura è stata emessa nel 2023 per lavori “*superbonus*” che beneficiavano dello sconto in fattura al 100%, ma non è stata inviata la relativa comunicazione, che andava spedita, entro il 4 aprile 2024, all’Agenzia delle entrate. Si può rimediare in qualche modo?

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



**FiscoPratico**



## GUIDA AGLI ADEMPIMENTI

---

### **Cessioni immobili efficientati con superbonus: guida alla determinazione della plusvalenza**

di Mauro Muraca

Seminario di specializzazione

**Controlli fiscali in tema di Superbonus, detrazioni nell'edilizia e crediti d'imposta**

[Scopri di più](#)



## Normativa

Articolo 1, comma 64, lett. a), L. 213/2023

Articolo 67, comma 1, lett. b-bis, Tuir

Articolo 119, D.L. 34/2020

Articolo 67, comma 1, lett. h, Tuir,

Articolo 71, comma 2, Tuir

## Documenti di prassi

circolare n.13/E/2024

### Premessa

L'articolo 1, [comma 64](#), lett. a), L. 213/2023 (Legge di bilancio per il 2024), ha introdotto una nuova fattispecie di reddito diverso (nuova lettera b-bis), comma 1, [articolo 67, Tuir](#), rappresentata dalle plusvalenze realizzate mediante **cessione a titolo oneroso di beni immobili**, in relazione ai quali il cedente, o gli altri aventi diritto, **abbiano eseguito gli interventi agevolati** dal c.d. "superbonus" ([articolo 119, D.L. 34/2020](#)), **conclusi da non più di dieci anni dalla data della cessione**, indipendentemente dalla data di acquisto dell'unità immobiliare (es. rientrano anche gli immobili posseduti da 15 anni al momento di avvio dei lavori agevolati con il superbonus).



### Nota bene

Sono esclusi dalla nuova fattispecie di reddito diverso, le plusvalenze derivanti dalla cessione di immobili efficientati con interventi, che hanno fruito del superbonus, se tra conclusione dei lavori e cessione siano trascorsi più di dieci anni. Per tali fattispecie, è possibile invocare l'esenzione di cui alla lett. b, comma 1, [articolo 67, Tuir](#).

Per espressa previsione di legge, sono esplicitamente esclusi dalle compravendite da cui si genererebbe la suddetta plusvalenza, soltanto le unità immobiliari:

- acquisite per successione;
- adibite ad abitazione principale (dal cedente o dai suoi familiari), *“per la maggior parte dei dieci anni antecedenti alla cessione ovvero, qualora tra la data di acquisto o di costruzione e la cessione sia decorso un periodo inferiore a dieci anni, per la maggior parte di tale periodo”*.



### Nota bene

Per l'individuazione dei familiari, occorre avere riguardo:

- il coniuge, anche se separato;
- i parenti entro il 3° grado;
- gli affini entro il 2° grado.

### Decorrenza

La normativa si applica con riferimento alle plusvalenze realizzate dalla cessione di immobili efficientati con il superbonus effettuate dall'1.1.2024, rilevando, a tal fine, il momento in cui viene trasferito l'immobile (data dell'atto notarile), anche se il pagamento si perfeziona in un esercizio successivo.



## Chiarimenti circolare n.13/E/2024

Con la [circolare n. 13/E/2024](#), è stato precisato che, nella **nuova tipologia di reddito diverso rilevano tutti gli immobili**, oggetto di interventi agevolati con la detrazione maggiorata (superbonus), a prescindere:

- dal **soggetto che ha eseguito i lavori** (proprietario, locatore, comodatario, ecc..);
- dalla **percentuale spettante** (110%, 90%, 70% o 65%);
- dalla **modalità di fruizione** (in dichiarazione o con cessione e sconto);
- dalla **tipologia di intervento** ammesso al superbonus (trainante o trainato).



Sempre la richiamata [circolare n. 13/E/2024](#) ha precisato che per la decorrenza dei 10 anni prevista dalla norma, rileva la “data di conclusione degli interventi ammessi al superbonus” comprovata dalle “*abilitazioni amministrative o dalle comunicazioni richieste dalla normativa urbanistica e dai regolamenti edilizi vigenti*”.

## Atti di cessione interessati alla disciplina

Si ha **cessione dell'immobile a titolo oneroso**, idonea a conseguire reddito diverso, quando la proprietà dell'immobile **viene trasferita a terzi**, tramite:

- un **contratto di compravendita**;
- il conferimento in società o enti;
- la **permuta** (con altri immobili);
- la **datio in solutum**, ovvero l'estinzione di una obbligazione pecuniaria mediante il trasferimento della proprietà di un bene.





## Nota bene

Atteso che a decorrere dall'1.1.2024 costituiscono "cessione a titolo oneroso" di immobili, anche i contratti onerosi che determinino effetti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento (usufrutto, uso e abitazione, enfiteusi, superficie e servitù prediali), dovrà essere chiarito se tali atti di cessione/costituzione di diritti reali di godimento aventi ad oggetto immobili efficientati con il superbonus devono essere assoggettati:

- al nuovo reddito diverso, di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. b-bis, Tuir](#), determinato ai sensi dell'[articolo 68, comma 1, Tuir](#) (per il cui approfondimento si rimanda al paragrafo successivo), oppure;
- al reddito diverso di cui all'[articolo 67, comma 1, lett. h, Tuir](#), determinato ai sensi dell'[articolo 71, comma 2, Tuir](#) (differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione).

## Determinazione della plusvalenza immobiliare

La plusvalenza da cessione di un immobile – qualora imponibile quale reddito diverso – deve essere determinata, a norma dell'[articolo 68, comma 1, Tuir](#), dalla differenza tra:

- i corrispettivi percepiti nel periodo d'imposta e;



Se il corrispettivo di vendita viene pagato in tutto o in parte in natura (es. permuta immobiliare), rileva il valore normale dei beni ricevuti in pagamento dal cedente determinato a norma dell'[articolo 9, comma 3, Tuir](#), alla data della cessione.

- il prezzo di acquisto o il costo di costruzione del bene ceduto, aumentato di ogni altro costo inerente al bene medesimo.

## Costi inerenti in caso di acquisto dell'immobile

Le spese incrementative sostenute dopo l'acquisto e prima della cessione per ristrutturazioni edilizie o manutenzioni straordinarie.

Le spese sostenute per liberare l'immobile da servitù o altri vincoli.



Le spese notarili e accessorie sostenute all'atto dell'acquisto.

Le imposte indirette pagate al momento dell'acquisto, quali Iva, imposta di registro, imposta ipotecaria e imposta catastale.

#### **Costi inerenti legati alla costruzione dell'immobile**

Le spese collegate ai contratti di appalto.

Le spese tecniche relative alla progettazione e alle consulenze di vario genere.

Gli oneri comunali di urbanizzazione.

Gli incrementi sostenuti dopo la costruzione e prima della cessione, collegati alla manutenzione straordinaria o alle ristrutturazioni edilizie.

Per i soli **immobili oggetto di superbonus**, occorre considerare anche il diverso trattamento delle spese degli interventi ammessi al superbonus, **che è differente a seconda**:

- della **percentuale del superbonus applicabile**: 110% oppure 90% 70% e 65%);
- delle **modalità di utilizzo della detrazione fiscale** (in dichiarazione dei redditi oppure esercizio dell'opzione per la cessione del credito o sconto sul corrispettivo);
- del **periodo intercorso tra la data di conclusione degli interventi e la data di cessione del fabbricato efficientato** (inferiore a 5 anni, superiore a 5 anni e superiore a 10 anni).

#### **Cessione immobili efficientati con il superbonus in misura diversa dal 110%**

Se sono stati eseguiti interventi agevolati con il superbonus **non nella misura del 110%** (90%, 70% e 65%), a **prescindere dalle modalità di fruizione dello stesso** (in detrazione, oppure con cessione o sconto del corrispettivo), la plusvalenza imponibile **si calcola scomputando dai corrispettivi percepiti**:

- il **prezzo di acquisto** (o il costo di costruzione dell'immobile) sostenuto dal cedente (o dal donante), **rivalutato** “*in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati*”, qualora l'acquisto o la costruzione (da parte del cedente, o del donante) risalga a **oltre 5 anni prima dalla cessione**;
- ogni **altro costo inerente all'immobile**, ivi comprese **al 100% le spese sostenute per l'effettuazione degli interventi agevolati** con il superbonus in misura diversa dal 110% (90%, 70% e 65%).

#### **Cessione immobili efficientati con il superbonus 110% detratto in dichiarazione**

Analogo trattamento impositivo al precedente, è previsto per la cessione di immobili efficientati **con interventi agevolati con il superbonus 110%, fruito nella forma “naturale” di**



**detrazione** (scomputabile in dichiarazione dei redditi per quote costanti annuali). Anche in questo caso, la plusvalenza imponibile si calcola **scomputando dai corrispettivi percepiti**:

- il **prezzo di acquisto** (o il costo di costruzione dell'immobile) sostenuto dal cedente (o dal donante), **rivalutato** “in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati”, qualora l'acquisto o la costruzione (da parte del cedente, o del donante) risalga a **oltre 5 anni prima dalla cessione**;
- **ogni altro costo inherente** all'immobile, ivi comprese **al 100% le spese sostenute** per l'effettuazione degli interventi agevolati con il superbonus 110%.

### Cessione immobili efficientati con il superbonus 110% frutto con opzioni sconto/cessione

Se sono stati eseguiti interventi agevolati **con il superbonus 110%**, frutto nella **forma “opzionale” di sconto sul corrispettivo o cessione a terzi**, la plusvalenza imponibile si calcola **scomputando dai corrispettivi percepiti**:

- il **prezzo di acquisto** (o il costo di costruzione dell'immobile) sostenuto dal cedente (o dal donante), **rivalutato** “in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati”, qualora l'acquisto o la costruzione (da parte del cedente, o del donante) risalga a **oltre 5 anni prima dalla cessione**;
- **ogni altro costo inherente all'immobile, escluse**:
- **al 100% le spese sostenute** per l'effettuazione degli interventi agevolati con il superbonus, se gli interventi agevolati sono stati **ultimati da meno di 5 anni dalla cessione**.



Si assuma il caso di un immobile acquistato nel 2018 (non abitazione principale) per l'importo di euro 200.000. Nel 2022, il proprietario ha esercitato l'opzione per lo sconto in fattura, per un importo pari a euro 110.000, a fronte di interventi di riqualificazione energetica ammessi al superbonus 110%. Si ipotizzi, altresì, che l'immobile in oggetto venga venduto a dicembre 2024 al prezzo di euro 400.000, generando una plusvalenza imponibile di euro 200.000, soggetta a un'imposta sostitutiva del 26%, con un importo di 52.000 euro = (euro 200.000 x 26%). In tale ipotesi, atteso che dal termine dei lavori agevolati (gennaio 2022) e sino alla data di cessione dell'immobile (dicembre 2024) sono decorsi meno di cinque anni, consegue che le spese sostenute nella forma di sconto in fattura non possono essere considerate in diminuzione della base imponibile e, pertanto, il cedente realizza una plusvalenza pari a



200.000 euro, ossia quale differenza tra il corrispettivo dell'immobile ceduto (euro 400.000) e il prezzo di acquisto iniziale (euro 200.000).

- 
- **al 50% le spese sostenute** per l'effettuazione degli interventi agevolati con il superbonus, se gli interventi agevolati sono stati **ultimati da oltre 5 anni dalla cessione**.



Si assuma il caso di un immobile (non abitazione principale) acquistato nel 2018 per euro 200.000 euro e che nel 2022, il proprietario abbia esercitato l'opzione per lo sconto in fattura, per un importo pari a euro 320.000, a fronte di interventi di riqualificazione energetica ammessi al superbonus 110%. Si ipotizzi, altresì, che l'immobile in oggetto venga venduto nel marzo 2028 al prezzo di euro 600.000, generando una plusvalenza imponibile di 240.000 euro, soggetta a un'imposta sostitutiva del 26%, con un importo di 62.400 euro = (euro 240.000 x 26%). In tale ipotesi, atteso che dal termine dei lavori agevolati (dicembre 2022) e sino alla data di cessione dell'immobile (marzo 2028) sono decorsi più di cinque anni, il cedente realizza una plusvalenza pari a 240.000 euro, pari alla differenza tra:

- il corrispettivo dell'immobile ceduto (euro 600.000) e;
- il prezzo di acquisto iniziale (euro 200.000), aumentato del 50% delle spese per cui ha beneficiato dello sconto in fattura (euro 160.000)

Rimane fermo che per gli stessi immobili acquisiti o costruiti, alla data della cessione, da oltre 5 anni, il prezzo di acquisto o il costo di costruzione, come sopra determinato, deve essere rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati.

---

ULTIMAZIONE DEGLI INTERVENTI SUPERBONUS ALLA CESSIONE DELL'IMMOBILE 5 anni o meno	MISURA E MODALITÀ DI FRUIZIONE DEL SUPERBONUS	COSTI INERENTI ALL'IMMOBILE CEDUTO
	<ul style="list-style-type: none"><li>superbonus del 110% con opzione per la cessione del credito o sconto sul corrispettivo</li><li>superbonus con aliquote del 90%, 70% e 65%, a prescindere dalle modalità di utilizzo;</li></ul>	<p>Non rilevano le spese relative agli interventi superbonus</p> <p>Rileva per intero l'ammontare le spese relative agli interventi superbonus</p>

**tra 5 e 10 anni**

- utilizzo del superbonus in dichiarazione dei redditi, a prescindere dall'aliquota superbonus applicata.
  - superbonus del 110% con opzione per la cessione del credito o sconto sul corrispettivo
  - superbonus con aliquote del 90%, 70% e 65%, a prescindere dalle modalità di utilizzo;
  - utilizzo del superbonus in dichiarazione dei redditi, a prescindere dall'aliquota superbonus applicata.
- In tutti i casi
- Rileva al 50% l'ammontare le spese relative agli interventi superbonus
- Rileva per intero l'ammontare le spese relative agli interventi superbonus
- Plusvalenza non imponibile

**oltre 10 anni****Modalità di tassazione delle plusvalenze nei redditi diversi**

La plusvalenza immobiliare è imponibile **l'anno in cui viene percepito il corrispettivo**, e potrà essere assoggettata a **due modalità differenti di tassazione** (ordinaria o sostitutiva al 26%), **senza possibilità di esercitare l'opzione per la tassazione separata**

**Tassazione ordinaria**

Con la tassazione ordinaria, la plusvalenza si somma al reddito complessivo e viene tassata in base ai seguenti scaglioni Irpef di reddito, **applicabili dall'1.1.2024**

<b>Scaglioni di reddito</b>	<b>Aliquote 2024</b>
Fino a euro 15.000	23%
Da euro 15.001 a euro 28.000	
Da euro 28.001 a euro 50.000	35%
Da euro 50.001 a euro 55.000	43%
Da euro 55.001 a euro 75.000	
Oltre euro 75.001	

**Tassazione sostitutiva**

In alternativa alla tassazione ordinaria, i contribuenti possono richiedere al notaio rogante **l'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'Irpef del 26%** prescritta dall'articolo 1, comma 496, L. 296/2006, al cui versamento dovrà **provvedere il medesimo notaio**, ricevendo la necessaria



provvista dal **soggetto cedente il fabbricato**.



Il pagamento dell'imposta sostitutiva in parola:

- comporta il **venire meno dell'obbligo della denuncia della plusvalenza** realizzata nella dichiarazione dei redditi del contribuente;
  - è **alternativo alla tassazione ordinaria Irpef** e non consente l'utilizzo di oneri deducibili o detraibili.
- 

Per determinare la **convenienza della tassazione ordinaria** rispetto a quella sostitutiva della plusvalenza realizzata, occorre **tener conto degli oneri deducibili o detraibili del contribuente che possono incidere sulla tassazione Irpef**: più elevati sono gli oneri deducibili e detraibili, maggiore sarà **l'opportunità di optare per la tassazione Irpef sulla plusvalenza**, rispetto all'imposizione sostitutiva.



## LA LENTE SULLA RIFORMA

### **Concordato biennale: ambito soggettivo e clientela interessata**

di Angelo Ginex

Seminario di specializzazione

### Nuovo concordato preventivo biennale

Analisi della normativa e valutazioni di convenienza

Scopri di più

Il D.Lgs. 13/2024 ha introdotto il “**concordato preventivo biennale**”. Tale istituto mira a favorire l’adempimento spontaneo degli obblighi dichiarativi e si rivolge ai **contribuenti di minori dimensioni**, che siano **titolari di reddito d’impresa e di lavoro autonomo** derivante dall’esercizio di arti e professioni residenti nel territorio dello Stato.

Sotto il profilo soggettivo, la disciplina di riferimento distingue tra:

- **contribuenti soggetti agli indici sintetici di affidabilità fiscale** (c.d. ISA), di cui all'[articolo 9-bis, D.L. 50/2017](#);
- **contribuenti che aderiscono al regime forfetario**, di cui all'[articolo 1, commi da 54-89, L. 190/2014](#).

Nell’ambito dei **contribuenti soggetti agli ISA**, la possibilità di accedere al concordato biennale interesserà la clientela che, con riferimento al periodo d’imposta precedente a quello cui si riferisce la proposta:

- non ha **debiti tributari**;
- ovvero, nel rispetto dei termini di legge, ha **estinto i debiti di importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro** per tributi amministrati dall’Agenzia delle entrate, compresi interessi e sanzioni, ovvero per contributi previdenziali definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione. Non concorrono al predetto limite, i debiti oggetto di **provvedimenti di sospensione o rateazione** sino a decadenza dei relativi benefici secondo le specifiche disposizioni applicabili.

Occorre sottolineare che la normativa in esame contempla anche alcune **cause di esclusione**, il cui **ambito soggettivo** risulta ampliato dallo **schema di decreto legislativo correttivo**, approvato dal Consiglio dei ministri in esame preliminare lo scorso 20.6.2024, il quale vi ha ricompreso:

- l’aver conseguito, con riferimento al periodo d’imposta precedente a quelli cui si riferisce la proposta, **redditi** o quote di redditi, comunque denominati, in tutto o in



parte, esenti, esclusi o non concorrenti alla base imponibile, in misura superiore al 40% del reddito derivante dall'esercizio d'impresa o di arti e professioni;

- l'adesione, per il primo periodo d'imposta oggetto del concordato, al **regime forfetario**;
- l'aver effettuato, nel **primo anno** cui si riferisce la proposta di concordato, operazioni di  **fusione, scissione, conferimento** ovvero modifiche alla compagine sociale da parte di società di persone o associazioni artistiche o professionali.

Parimenti, nell'ambito dei **contribuenti forfettari**, la possibilità di accedere al concordato biennale interesserà la clientela che ha **non ha debiti tributari**, ovvero ha **estinto i debiti di importo complessivamente pari o superiori a 5.000 euro** per tributi amministrati dall'Agenzia delle entrate, compresi interessi e sanzioni, ovvero per contributi previdenziali definitivamente accertati con sentenza irrevocabile o con atti impositivi non più soggetti a impugnazione. **Non concorrono** al predetto limite, i debiti oggetto di **provvedimenti di sospensione o rateazione** sino a decadenza dei relativi benefici, secondo le specifiche disposizioni applicabili.

Restano **esclusi** dalla procedura di **concordato biennale**, i contribuenti che hanno **iniziato l'attività nel periodo d'imposta precedente** a quello cui si riferisce la proposta.

Il citato **schema di decreto legislativo correttivo**, approvato dal Consiglio dei ministri in esame preliminare lo scorso 20.6.2024, prevede poi che nel **reddito di lavoro autonomo** proposto in sede di concordato biennale non siano valutati i corrispettivi percepiti a seguito di **cessione della clientela o di elementi immateriali, riferibili all'attività artistica o professionale**.

Inoltre, il medesimo provvedimento stabilisce che il **reddito d'impresa proposto** al contribuente è individuato **senza** considerare i valori relativi a **perdite su crediti**.

Da ultimo, occorre evidenziare che il **D.M. 14.6.2024** ha approvato la **nota tecnica e metodologica** in base alla quale l'Agenzia delle entrate **formula la proposta di concordato**.

Tale metodologia, predisposta con riferimento a **specifiche attività economiche**, tiene conto degli andamenti economici e dei mercati, delle **redditività individuali** e settoriali desumibili dagli ISA e delle risultanze della loro applicazione, nonché degli specifici limiti imposti dalla normativa in materia di tutela dei dati personali.

Secondo quanto previsto dall'[articolo 4, D.M. 14.6.2024](#), il concordato cessa di produrre effetti per quei contribuenti che realizzano **minori redditi effettivi o minori valori della produzione netta effettivi**, eccedenti la misura percentuale prevista dagli [articoli 19, comma 2, e 30, comma 2, D.Lgs. 13/2024](#), rispetto a quelli oggetto del concordato stesso, in presenza di specifiche **circostanze eccezionali**.

Inoltre, l'[articolo 5, D.M. 14.6.2024](#), prevede che l'Agenzia delle entrate, ai fini dell'adeguamento della proposta di concordato relativa al **periodo d'imposta in corso al 31.12.2024**, tiene conto di possibili **eventi straordinari comunicati dal contribuente** per determinare in modo **puntuale la proposta di concordato**.





## IMPOSTE SUL REDDITO

### **Credito d'imposta “Art bonus” anche per le imprese**

di Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

Convegno di aggiornamento

### **Gestione degli errori e responsabilità del professionista**

Scopri di più

Il D.L. 83/2014 ha introdotto, nel nostro ordinamento, un credito d'imposta per **favorire le erogazioni liberali a sostegno della cultura** (cd. “Art bonus”). Tale norma, inizialmente prevista in via temporanea, con la legge di bilancio 2016 è **stata resa permanente** prevedendo, altresì, **un'unica misura del credito d'imposta**, pari al **65% dell'erogazione liberale eseguita**.

L'agevolazione fiscale (credito d'imposta del 65%) deve riguardare **le erogazioni liberali in denaro che perseguono i seguenti scopi**:

- interventi di **manutenzione, protezione e restauro** di beni culturali pubblici;
- **sostegno degli istituti e dei luoghi della cultura** di appartenenza pubblica (es. musei, biblioteche, archivi, aree e parchi archeologici, complessi monumentali, come definiti dall'art. 101 del Codice dei Beni Culturali);
- realizzazione di **nuove strutture, restauro** e potenziamento di quelle esistenti di enti o istituzioni pubbliche che, senza scopo di lucro, svolgono esclusivamente **attività nello spettacolo**.

Il successivo comma 2, dello stesso [articolo 1](#), D.L. 83/2014, amplia **l'ambito degli interventi agevolabili con il credito d'imposta**, stabilendo che vi rientrano anche “*le erogazioni liberali in denaro effettuate per interventi di manutenzione, protezione e restauro di beni culturali pubblici siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi*”. Il beneficio fiscale derivante dall'Art bonus riguarda le **erogazioni liberali effettuate a favore di beni culturali pubblici**, con la conseguenza che il beneficio in questione non **può applicarsi a tutte le erogazioni liberali a favore di beni culturali appartenenti a persone giuridiche private senza scopo di lucro** (compresi gli enti ecclesiastici).

L'[articolo 1](#), D.L. 83/2014, non contiene **particolari limitazioni ai soggetti che possono fruire del credito** d'imposta per le erogazioni liberali a favore dei beni culturali pubblici. Pertanto, i soggetti interessati sono i seguenti: **persone fisiche, enti non commerciali e titolari di reddito d'impresa** (a prescindere dalla forma giuridica e dal regime contabile adottato). Per le persone fisiche che, nel contempo, svolgono anche un'attività d'impresa è, quindi, necessario **distinguere due ipotesi**:



- l'erogazione liberale avviene **nello svolgimento dell'attività d'impresa** (ossia nella sfera d'impresa), nel qual caso il credito d'imposta **segue le regole ed i limiti previsti per le imprese (65% nel limite del 5 per mille dei ricavi)**;
- l'erogazione liberale avviene **nella sfera privata della persona fisica** (e quindi estranea all'attività d'impresa), nel qual caso il credito d'imposta è soggetto alle regole **previste per le persone fisiche (65% nei limiti del 15% del reddito imponibile)**.

Per quanto riguarda la categoria dei **soggetti che producono reddito d'impresa**, l'Agenzia delle entrate, nella [circolare n. 24/E/2014](#), ha precisato che deve farsi **riferimento alla definizione fornita dall'articolo 55, Tuir**, secondo cui **“sono redditi di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali”**, sia in forma individuale che in forma collettiva. Per alcune categorie di soggetti, le regole previste dall'[articolo 1](#), D.L. 83/2014, può portare a delle **limitazioni all'effettivo utilizzo del credito d'imposta**. In particolare, il comma 2, primo periodo, del citato [articolo 1](#), D.L. 83/2014, prevede che il credito d'imposta è riconosciuto alle persone fisiche e agli enti non commerciali **nei limiti del 15 % del reddito imponibile**, mentre ai soggetti **titolari di reddito d'impresa** nei limiti del **5 per mille dei ricavi annui**. In buona sostanza, mentre per i titolari di reddito d'impresa il credito d'imposta **spetta anche in assenza di reddito** (e quindi anche per le imprese in perdita) poiché si fa riferimento ai ricavi, **per le persone fisiche e gli enti non commerciali è richiesta la condizione del possesso di un reddito imponibile**.

Per i titolari di reddito d'impresa, il credito d'imposta è **utilizzabile in compensazione nel modello F24**, mentre per le persone fisiche è previsto lo **scomputo dalle imposte dovute nel modello Redditi**. Le persone fisiche e gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa fruiscono del credito d'imposta nella dichiarazione dei redditi (modello Redditi). Nella [circolare n. 24/E/2014](#), l'Agenzia delle entrate ha chiarito che la **prima quota annuale del credito d'imposta** (nella misura di 1/3 dell'importo spettante) è utilizzata nella **dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è stata effettuata l'erogazione liberale**, a scomputo delle imposte sui redditi. La quota annuale non utilizzata può essere **riportata in avanti nelle dichiarazioni dei redditi dei periodi d'imposta successivi**, senza alcun limite temporale.

Dalle indicazioni emerge che l'utilizzo del credito deve **avvenire ad abbattimento di imposte sui redditi** e, quindi, **a scomputo dell'Irpef e delle relative addizionali** (comunali e regionali). La quota annuale del credito d'imposta – che non trova capienza nelle imposte sui redditi dell'anno di riferimento – **può essere “aggiunta” alla quota dell'anno successivo**, così come l'eventuale importo che residua alla fine del triennio può essere utilizzata nei periodi d'imposta successivi **senza limiti temporali**.

Per i soggetti titolari di reddito d'impresa, è stabilito che il credito d'imposta è **utilizzabile in compensazione nel modello F24**. Pertanto, mentre **per le persone fisiche** (che non agiscono nell'esercizio di un'attività d'impresa), come visto in precedenza, il credito d'imposta è **utilizzabile solamente a scomputo delle imposte dirette** dovute in base alla dichiarazione, per i soggetti **titolari di reddito d'impresa** è **previsto l'utilizzo esclusivamente in compensazione** nel modello F24 (con il codice tributo 6842). Con la [circolare n. 24/E/2014](#),



l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'utilizzo in compensazione può avvenire, nei limiti di un terzo della quota maturata, a **partire dal primo giorno del periodo d'imposta successivo a quello di effettuazione delle erogazioni liberali**.



## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

# **Le stratificazioni delle partecipazioni nei conferimenti a realizzo controllato vecchi e nuovi**

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

## **Holding di famiglia: opportunità, criticità e adempimenti**

Scopri di più

Il nuovo [articolo 177, comma 2, Tuir](#), al momento ancora in bozza, amplia significativamente le casistiche in cui il conferimento può intervenire con il meccanismo del realizzo controllato. Lo stesso, infatti, interverrà, non solo nei casi in cui la società conferitaria “acquisisce” il controllo di diritto nella società conferita, ma anche nelle numerose situazioni in cui la società semplicemente “integra” il controllo di diritto già esistente.

Per chiarire meglio proponiamo **di seguito un esempio**. Supponiamo che Tizio detenga il **100% delle partecipazioni in una società di capitali** e che intenda **conferirle in una personal holding**. Se Tizio conferisce dapprima il 60 % non vi è dubbio che, in base alla normativa attualmente in vigore ed anche in base a quella disponibile in bozza, il conferimento **benefici del regime di realizzo controllato**, atteso che la società conferitaria acquisirà il **controllo nell'assemblea della conferita**.

Tuttavia, un **successivo conferimento della quota del 40% non può beneficiare**, secondo la norma al momento in vigore del comma 2, in quanto, nella sua attuale formulazione, il **comma 2 accetta l'integrazione del controllo**, solo qualora lo stesso discenda da un **obbligo di legge o dal rispetto di un vincolo statutario**. Si tratta di ipotesi del tutto marginali, che non hanno una significativa rilevanza pratica.

Ebbene, la nuova norma del conferimento, oggi ancora in bozza, ha eliminato l'inciso “**in virtù di un obbligo di legge o di un vincolo statutario**” aprendo la strada del **realizzo controllato anche nelle ipotesi di “mera” integrazione del controllo**. In buona sostanza, se la modifica normativa trovasse conferma, tornando all'esempio sopra proposto, Tizio **potrà beneficiare del realizzo controllato, anche in relazione al successivo conferimento del 40%**, anche dopo che la holding conferitaria **ha già acquisito il controllo** in virtù del primo conferimento di 60%.

La novella farebbe venir meno, in molti casi, il problema dei **conferimenti uno actu**, in quanto renderebbe fruibile il **realizzo controllato anche in una fase successiva**. Tuttavia, in base alla disciplina odierna, il contribuente avrebbe comunque potuto implementare un **conferimento a realizzo controllato**, conferendo il 40%, in base al **successivo comma 2 bis**. Ciò si renderebbe



possibile in quanto si implementerebbe un **conferimento di partecipazione qualificata** in presenza di un unico conferente. Ovviamente, sul presupposto che la **conferita non sia una holding** e, quindi, non si debba verificare l'ulteriore condizione della **cosiddetta demoltiplicazione**.

Occorre, tuttavia, precisare che la **concatenazione dei due conferimenti**, il primo a realizzo controllato, ai sensi dell'[articolo 177, comma 2, Tuir](#), e il secondo, sempre a realizzo controllato, ma i sensi del comma 2-bis, **non è scevra di conseguenze sul piano pratico**. Ricordiamo, infatti, che **l'holding period** per godere della pex in ipotesi di successiva cessione quote, in caso di conferimento di partecipazione ex [articolo 177, comma 2, Tuir](#), **sarà solo di 12 mesi**, mentre **in caso di conferimento ex articolo 177 comma 2 bis, Tuir, l'holding period sarà di 60 mesi**. Pertanto, il contribuente che ha conferito le quote di controllo con la vecchia o con la nuova disciplina **potrà cedere le stesse (60%)**, beneficiando della pex, decorsi 12 mesi; diversamente **la quota del 40% conferita ai sensi dell'articolo 177, comma 2-bis, Tuir, potrà essere ceduta “in esenzione”**, solo dopo il decorso di 60 mesi. Con la riforma **entrambi i conferimenti avverrebbero in base al comma 2** e le quote potrebbero essere **vendute dopo 12 mesi**.

Occorre, inoltre, rilevare che la questione **non è di poco momento**, atteso che in caso di vendita di partecipazioni si deve applicare **il criterio lifo per cui la partecipazione conferita in un secondo momento verrà considerata quella ceduta per prima**.