



**Edizione di venerdì 30 Agosto 2024**

## **CASI OPERATIVI**

**Dal 2021 le perdite dei semplificati sono utilizzabili all'80% in quanto si è esaurito il regime transitorio**

di **Euroconference Centro Studi Tributari**

## **GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

**Guida alla compilazione delle lettere di intento**

di **Mauro Muraca**

## **IMPOSTE INDIRETTE**

**Il “trasferimento” del preliminare e gli effetti ai fini dell'imposta di registro**

di **Sandro Cerato - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari**

## **OPERAZIONI STRAORDINARIE**

**Il conferimento di beni è soggetto ad IVA, IRES ed IRAP ma con base imponibile differenziata**

di **Ennio Vial**

## **LA LENTE SULLA RIFORMA**

**Conferimenti di azienda: il nuovo riallineamento dopo il correttivo Ires**

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

## **BEST IN CLASS**

**Best in class 2024 – STUDIO MAGNI ALESSANDRO**

di **Studio Magni Alessandro**

**CASI OPERATIVI**

---

***Dal 2021 le perdite dei semplificati sono utilizzabili all'80% in quanto si è esaurito il regime transitorio***

di Euroconference Centro Studi Tributari

**FiscoPratico**  
La **piattaforma editoriale integrata** con l'**AI**  
per lo **Studio del Commercialista**  
[scopri di più >](#)

La ditta individuale Luca Verdi, che svolge attività edile di tinteggiatura di edifici, nel periodo d'imposta 2017 aveva conseguito una significativa perdita d'impresa, pari a 50.000 euro.

Tale perdita è stata utilizzata solo in parte nel 2018, 2019 e nel 2020 (rispettivamente per 5.000, 8.000 e 2.000 euro).

Nel 2021 Luca Verdi, anche grazie ai numerosi *bonus* edilizi in corso, ha prodotto un consistente reddito pari a 100.000 euro.

La rimanente frazione della perdita 2017 (pari a 35.000 euro) può essere utilizzata nel 2021? Con quali modalità e con che limiti?

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

**FiscoPratico**

**GUIDA AGLI ADEMPIMENTI**

---

***Guida alla compilazione delle lettere di intento***di **Mauro Muraca**

Master di specializzazione

**IVA nei rapporti con l'estero**

Scopri di più

**Normativa**

Articolo 1, comma 1, lett. c), D.L. 746/1983

Articolo 3, comma 2-bis e comma 3, D.P.R. 322/1998

**Prassi**

Provvedimento ADE n. 96911/2020

Nota Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 17631/2015

Risposte Agenzia delle Entrate n. 27195/2017

Risposta interrogazione parlamentare n. 5-10391/2017

Risoluzione n. 77/E/2002

Circolare n. 8/E/2009

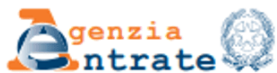
Risoluzione n. 120/E/2016

Circolare n. 41/E/2005

Ai sensi dell'[articolo 1, comma 1, lett. c\), D.L. 746/1983](#), per poter invocare la facoltà di

effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'Iva, gli esportatori abituali devono predisporre e trasmettere il modello *"Dichiarazione d'intento di acquistare o importare beni e servizi senza applicazione dell'Iva"* approvato con il provvedimento ADE n. 96911/2020, il quale ha recepito le novità introdotte dal D.L. 34/2019 che ha soppresso l'obbligo, da parte dell'esportatore abituale:

- di consegnare al fornitore la dichiarazione di intento;
- di numerare progressivamente le dichiarazioni di intento emesse e ricevute.



Mod. DI

## **DICHIARAZIONE D'INTENTO**

**DI ACQUISTARE O IMPORTARE BENI E SERVIZI SENZA  
APPLICAZIONE DELL'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO**

Il citato modello di dichiarazione di intento è composto:

1. dal frontespizio, in cui riportare le seguenti informazioni:

- Dati del dichiarante;
- Dati relativi al rappresentante firmatario della dichiarazione (se diverso dal dichiarante);
- Recapiti;
- Integrativa;
- Dichiarazione;
- Destinatario della dichiarazione;
- Firma.

2. dal quadro A denominato *"plafond"*, in cui riportare le seguenti informazioni:

- Tipologia di plafond (fisso o mobile)
- La tipologia di operazioni che concorrono alla formazione del plafond.

3. dall'impegno alla presentazione telematica, nel quale occorre riportare:

- il Codice fiscale dell'intermediario;
- la data dell'impegno;
- la firma dell'intermediario.

### **Il frontespizio della dichiarazione di intento**

Il frontespizio del modello di dichiarazione di intento contiene, oltre all'informativa sul

trattamento dei dati personali, anche la seguente tipologia di dati.

### Dati del dichiarante

In tale sezione della dichiarazione di intento, occorre riportare il codice fiscale e la partita Iva del dichiarante (esportatore abituale).

|                             |   |                                    |   |
|-----------------------------|---|------------------------------------|---|
| <b>DATI DEL DICHIARANTE</b> | Codice fiscale                            | Partita IVA                        |   |
|                             | <input type="text"/>                      |                                    | <input type="text"/>                    |
|                             | Cognome o denominazione o ragione sociale | Nome                               | Sesso (M/F)<br><input type="checkbox"/> |
|                             | <input type="text"/>                      |                                    | <input type="text"/>                    |
|                             | Data di nascita<br>giorno mese anno       | Comune (o Stato estero) di nascita | Provincia (sigla)                       |
|                             | <input type="text"/>                      | <input type="text"/>               | <input type="text"/>                    |

In particolare:

- per le persone fisiche, occorre altresì indicare il cognome, il nome, il sesso, la data di nascita, il Comune di nascita e la sigla della Provincia (ovvero il solo stato di nascita per i soggetti nati all'estero).
- per i soggetti diversi dalle persone fisiche, occorre riportare, invece, la denominazione o la ragione sociale.

### Dati del rappresentante firmatario della dichiarazione (se diverso dal dichiarante)

In tale sezione, occorre indicare i dati del rappresentante firmatario della dichiarazione (se diverso dal dichiarante), ossia il codice fiscale, il codice carica (presente nelle istruzioni relative alla dichiarazione annuale Iva), il cognome, nome, sesso, data di nascita, Comune di nascita, sigla della Provincia, nonché il codice fiscale della società che presenta la dichiarazione per conto del dichiarante (ove ricorra il caso).

|   |                                     |                                    |   |
|---|-------------------------------------|------------------------------------|---|
| <b>DATI RELATIVI AL RAPPRESENTANTE FIRMATARIO DELLA DICHIARAZIONE</b> | Codice fiscale                      | Codice carica                      | Codice fiscale società                  |
|   | <input type="text"/>                | <input type="text"/>               | <input type="text"/>                    |
|   | Cognome                             | Nome                               | Sesso (M/F)<br><input type="checkbox"/> |
|   | <input type="text"/>                |                                    | <input type="text"/>                    |
|   | Data di nascita<br>giorno mese anno | Comune (o Stato estero) di nascita | Provincia (sigla)                       |
|   | <input type="text"/>                | <input type="text"/>               | <input type="text"/>                    |

### Recapiti

In tale campo della dichiarazione di intento, occorre riportare i recapiti telefonici e l'indirizzo e-mail del dichiarante (o del suo rappresentante), a cui l'Agenzia delle entrate potrà inviare eventuali richieste di chiarimenti sui dati esposti nella dichiarazione di intento.

**RECAPITI**

Telefono

prefisso

numero

Indirizzo di posta elettronica

**Integrativa**

Questa sezione interessa esclusivamente l'esportatore abituale che, prima di effettuare l'operazione, intende rettificare (o integrare) i dati di una dichiarazione di intento già presentata.

**INTEGRATIVA**

Numero protocollo di invio

Integrativa

In tal caso, occorre:

- compilare la casella "Integrativa" e;
- riportare il numero di protocollo della dichiarazione di intento che si intende integrare.

Resta naturalmente inteso che la dichiarazione integrativa **sostituisce la dichiarazione già presentata**.

**Dichiarazione**

In tale campo della dichiarazione di intento, l'esportatore abituale esprime la dichiarazione di volersi avvalere della facoltà di effettuare acquisti o importazioni senza applicazione dell'Iva, riportando:

- l'anno di riferimento e;
- la tipologia di acquisti (prodotto o servizio) per il quale intende esercitare tale facoltà.

**DICHIARAZIONE**

Intendo avvalermi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare **ACQUISTI** ☐ o

**IMPORTAZIONI** ☐ senza applicazione dell'Iva nell'ANNO

e chiedo di acquistare o importare

La dichiarazione si riferisce a:

una sola operazione per un importo fino a euro

operazioni fino a concorrenza di euro

La dichiarazione di intento può essere riferita:

- ad una sola operazione; in tal caso, l'esportatore abituale dovrà indicare nella sezione "dichiarazione" del modello di dichiarazione di intento:
  - l'anno di riferimento;
  - la tipologia del prodotto o del servizio;
  - il relativo importo nel campo 1 "una sola operazione per un importo fino a euro", indicando come importo un "valore presunto" dell'imponibile Iva

dell'importazione che intende effettuare.

**Nota bene**

Il predetto importo deve tenere conto per eccesso, in via cautelativa, di **tutti gli elementi che concorrono al predetto imponibile** ai fini dell'impegno del plafond IVA, in quanto l'importo effettivo è quello risultante dalla dichiarazione doganale collegata alla dichiarazione di intento (nota Agenzia delle Dogane e dei Monopoli n. 17631/2015).

- a una o più operazioni; in tal caso, l'esportatore abituale dovrà indicare nella sezione "Dichiarazione" del modello di dichiarazione di intento:
  - l'anno di riferimento;
  - la tipologia del prodotto o del servizio;
  - l'importo fino a concorrenza del quale si intende acquistare senza applicazione dell'IVA nel campo 2 "operazioni fino a concorrenza di euro", con possibilità di indicare un valore presunto pari alla quota parte del *plafond* che si stima venga utilizzato nel corso dell'anno verso quel fornitore o all'importazione (risposta interrogazione parlamentare n. 5-10391/2017).

**Nota bene**

Nel documento di prassi – rubricato risposte Agenzia delle Entrate n. 27195/2017 – è stata ammessa la possibilità di **emettere dichiarazioni di intento nei confronti di più fornitori per un importo complessivo superiore al plafond disponibile**, in considerazione del fatto che:

- le dichiarazioni di intento trasmesse sono accettate dal sistema **anche se l'ammontare complessivo supera il plafond**;
- il plafond disponibile **si esaurisce in base agli acquisti effettivi** e non sulla base di quanto dichiarato;
- il totale degli acquisti effettuati senza applicazione dell'Iva deve al più corrispondere **all'ammontare del plafond effettivamente maturato** e indicato in dichiarazione.

**Destinatario della dichiarazione**

In tale sezione, occorrerà riportare il destinatario della dichiarazione (Dogana o il fornitore).

|   |   |             |             |
|---|---|-------------|-------------|
| <b>DESTINATARIO DELLA DICHIARAZIONE</b> | <input type="checkbox"/> Dogana           |             |             |
|   | Altra parte contraente                    |             |             |
|   | Codice fiscale                            | Partita IVA |             |
|   | Cognome o denominazione o ragione sociale | Nome        | Sesso (M/F) |

Per ciascun fornitore destinatario della dichiarazione di intento occorrerà indicare il relativo **codice fiscale, la partita Iva**, nonché:

- per le **persone fisiche**, il cognome, il nome e il sesso;

- per i **soggetti diversi dalle persone fisiche**, la denominazione o la ragione sociale.

### Nota bene

In presenza di **Gruppo Iva**, l'Agenzia delle entrate ([circolare n. 19/E/2018](#)) ha chiarito che, con riguardo ai **dati del dichiarante e del destinatario della dichiarazione**, occorre indicare, nei campi "Partita IVA" e "Codice fiscale" rispettivamente, il **numero di partita IVA e il codice fiscale del Gruppo** (o, in alternativa, il codice fiscale del singolo partecipante al Gruppo).

### Quadro A della dichiarazione di intento

Nel quadro A del modello di dichiarazione di intento sono presenti due distinti righi:

- Rigo A1; in cui deve essere barrata la casella corrispondente al metodo di determinazione del plafond (fisso o mobile) utilizzato.

| Tipo | A1 | Fisso                    | Mobile                   |
|------|----|--------------------------|--------------------------|
|      |    | <input type="checkbox"/> | <input type="checkbox"/> |

### Nota bene

Il "plafond" fisso (o solare) è costituito dall'ammontare delle operazioni successivamente indicate e registrate nell'anno solare precedente; Diversamente, Il "plafond" mobile (o mensile) – utilizzato solo dagli esportatori abituali che hanno iniziato l'attività almeno da 12 mesi – è costituito dall'ammontare delle operazioni successivamente indicate e registrate nei 12 mesi precedenti. È importante precisare, al riguardo, che, la scelta tra i due metodi di determinazione del plafond (fisso o mobile) è rimessa alla discrezionalità del soggetto passivo, il quale può modificare la tipologia di plafond utilizzato all'inizio di ciascun anno ([risoluzione n. 77/E/2002](#)).

- rigo A2; per la cui compilazione occorre tenere in mente che, se alla data di trasmissione della dichiarazione di intento:
  - è già stata presentata la dichiarazione annuale Iva, allora deve essere barrata la casella 1 e non è necessario indicare quali operazioni concorrono alla formazione del *plafond*;
  - non è stata ancora presentata la dichiarazione annuale Iva, allora occorre indicare le operazioni che hanno concorso alla formazione del *plafond*, barrando almeno una delle seguenti caselle:

| Tipologia di casella | Descrizione  |
|----------------------|--|
| casella 2            | esportazioni di beni di cui all' <a href="#">articolo 8, comma 1, lett. a) e b), D.P.R. 633/1972</a> |
| casella 3            | cessioni intracomunitarie di beni  |
| casella 4            | cessioni di beni effettuate nei confronti di operatori sanmarinesi                                   |
| casella 5            | operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione   |



|  |   |              |                           |                           |                       |                          |
|--|---|--------------|---------------------------|---------------------------|-----------------------|--------------------------|
| Operazioni<br>che concorrono<br>alla formazione<br>del plafond | Dichiarazione annuale IVA presentata <input type="checkbox"/> |              |                           |                           |                       |                          |
|  | A2  | Esportazioni | Cessioni intracomunitarie | Cessioni verso San Marino | Operazioni assimilate | Operazioni straordinarie |
|  | 2   | 3            | 4                         | 5                         | 6                     |                          |

## Operazioni straordinarie

La partecipazione dell'esportatore abituale ad operazioni straordinarie – che possono determinare un trasferimento del plafond fra i soggetti coinvolti (es. affitto d'azienda, il conferimento, la fusione e trasformazione) – ove queste abbiano concorso alla formazione, anche parziale, del plafond disponibile, deve essere segnalata barrando la casella 6 del rigo A2.

|  |   |              |                           |                           |                       |                          |
|--|---|--------------|---------------------------|---------------------------|-----------------------|--------------------------|
| Operazioni<br>che concorrono<br>alla formazione<br>del plafond | Dichiarazione annuale IVA presentata <input type="checkbox"/> |              |                           |                           |                       |                          |
|  | A2  | Esportazioni | Cessioni intracomunitarie | Cessioni verso San Marino | Operazioni assimilate | Operazioni straordinarie |
|  |   | 2            | 3                         | 4                         | 5                     | 6                        |

Nella particolare ipotesi in cui la società incorporante intende effettuare acquisti da fornitori verso i quali la società incorporata aveva già emesso una dichiarazione di intento, senza aver esaurito il plafond ivi indicato, si potrebbe pacificamente sostenere che la società incorporante non sia tenuta a trasmettere all'Agenzia delle Entrate una nuova dichiarazione d'intento per utilizzare il plafond che gli è stato trasferito.

## Nota bene

Tuttavia, alla luce del fatto che i **dati della società incorporante** (cessionario) indicati nelle fatture emesse dai fornitori **non coinciderebbero con quelli della società incorporata** (soggetto che ha emesso la relativa dichiarazione d'intento), appare comunque preferibile, secondo accreditata dottrina, che **la società incorporante emetta una nuova dichiarazione di intento per evitare l'“incongruenza”** (seppur di natura “formale”) dei dati riportati nelle fatture emesse dai fornitori.

### Impegno alla presentazione telematica

L'ultima sezione del modello di dichiarazione di intento è relativa all'impegno dell'intermediario alla presentazione telematica.

|  |                                   |                          |
|--|-----------------------------------|--------------------------|
| <b>IMPEGNO ALLA PRESENTAZIONE TELEMATICA</b> | Codice fiscale dell'intermediario |                          |
|  | <input type="text"/>              |                          |
|  | Data dell'impegno                 | FIRMA DELL'INTERMEDIARIO |
|  | giorno   mese   anno              |                          |
|  | <input type="text"/>              | <input type="text"/>     |

In tale sezione, occorre riportare:

- il codice fiscale dell'intermediario abilitato;
- la data dell'impegno;
- la firma dell'intermediario.

Eventi successivi alla presentazione della lettera di intento

Successivamente alla redazione e trasmissione della dichiarazione di intento, l'esportatore abituale potrà:

- rettificare in aumento l'importo del *plafond* indicato, se è stato sottovalutato l'ammontare degli acquisti da realizzare;

In tal caso, è necessario **produrre una nuova dichiarazione di intento**, ove indicare l'ulteriore ammontare sino al quale si intende acquistare senza versamento dell'imposta ([risoluzione n. 120/E/2016](#) e [circolare n. 41/E/2005](#));

- rettificare in diminuzione l'importo del *plafond* indicato, oppure revocare la dichiarazione di intento emessa;

In tal caso, **non sono previste in capo all'esportatore abituale particolari formalità**, in considerazione del fatto che il beneficio dell'utilizzo del *plafond* rappresenta, per il soggetto passivo, una facoltà e non un obbligo ([circolare n. 8/E/2009](#)).

- non avvalersi del *plafond* per alcune operazioni senza revocare integralmente la dichiarazione di intento. Infatti, una volta presentata la dichiarazione di intento, l'esportatore abituale può decidere se spendere o meno il *plafond* con riferimento a una specifica operazione d'acquisto.



### **Nota bene**

Per tale fattispecie (rinuncia del plafond per alcune operazioni senza revocare integralmente la dichiarazione di intento), così come nel caso di rettifica in diminuzione del plafond, **non è prevista alcuna formalità** ed è ammesso anche il comportamento concludente. Appare comunque opportuno **comunicare al fornitore** con mezzi che consentano di provare **l'esistenza e la data in cui è avvenuta la comunicazione** (es. e-mail o PEC).

### **Trasmissione della dichiarazione di intento**

La dichiarazione di intento, una volta predisposta dall'esportatore abituale, dev'essere trasmessa telematicamente all'Agenzia delle Entrate, direttamente, da parte dei soggetti abilitati a Entratel o Fisconline, o tramite i soggetti incaricati ([articolo 3, comma 2-bis e comma 3, D.P.R. 322/1998](#)).

Successivamente all'invio della dichiarazione di intento, l'Agenzia delle entrate **rilascia apposita ricevuta telematica dell'avvenuta ricezione**.

**IMPOSTE INDIRETTE**

## ***Il “trasferimento” del preliminare e gli effetti ai fini dell’imposta di registro***

di **Sandro Cerato** - Direttore Scientifico del Centro Studi Tributari

OneDay Master

### **Immobili delle imprese: fiscalità indiretta**

Scopri di più

Le **vicende modificative** dei soggetti che sottoscrivono un **contratto preliminare immobiliare** sono abbastanza frequenti nella pratica, e possono essere identificate **due situazioni tipiche**: il **preliminare per persona da nominare** e la **cessione del preliminare stesso**. La prima delle due ipotesi consente allo stipulante di riservarsi, nei confronti dell'altra parte, la **facoltà di individuare in un momento successivo un differente soggetto** cui far ricadere gli effetti derivanti dal contratto stesso.

In particolare, l'[articolo 1402, cod. civ.](#), prevede che la dichiarazione di nomina deve essere eseguita **entro tre giorni dalla stipula del contratto**, se le parti non hanno stabilito un termine diverso. Diversamente, la cessione del contratto preliminare **consente ad una parte di sostituire a sé un terzo nei rapporti derivanti dal contratto stesso**. La sostanziale differenza tra i due negozi descritti si individua **negli effetti prodotti**, in quanto:

- nella **dichiarazione di nomina**, il **terzo subentra nei rapporti contrattuali** con efficacia sin dall'origine (*ex tunc*);
- nella **cessione del contratto**, la sostituzione del terzo con l'originario contraente **avviene con efficacia dal momento del trasferimento del contratto** (*ex nunc*).

Ai fini dell'imposta di registro, il contratto preliminare per persona da nominare, oltre al **pagamento dell'imposta fissa di registro all'atto della registrazione** (dovuta in ogni caso a prescindere dalle altre previsioni ivi contenute), è soggetto ad uno **specifico regime impositivo**, indicato nell'[articolo 32, D.P.R. 131/1986](#).

Secondo tale disposizione, la dichiarazione di nomina sconta **l'imposta fissa di registro in presenza di tre specifiche condizioni**, ovverosia che:

- sia prevista da **una specifica norma di legge** o da un'espressa riserva prevista nel contratto;
- sia operata **entro tre giorni dalla stipula del contratto**;
- la nomina avvenga **con atto pubblico o con scrittura privata autenticata** o presentata

per la registrazione **entro tre giorni**.

Come si evince dal testo dell'[articolo 32, D.P.R. 131/1986](#), i requisiti ivi previsti sono molto più stringenti rispetto a quanto previsto dall'[articolo 1402, cod. civ.](#), posto che tale ultima norma consente alle parti di stabilire anche un **termine diverso e successivo rispetto ai tre giorni**, purché sia individuato in modo certo, e **non richiede una forma rigida per la dichiarazione di nomina**.

Per quanto riguarda la cessione del contratto preliminare, l'[articolo 31, D.P.R. 131/1986](#), stabilisce che la cessione del contratto **sconta l'imposta con l'aliquota propria del contratto ceduto**. Posto che, come già detto, il contratto preliminare è **soggetto ad imposta fissa di registro**, anche la sua cessione richiede il **pagamento dell'imposta fissa**.

Tuttavia, qualora il preliminare oggetto di trasferimento preveda, come sovente accade, il **pagamento di caparre o acconti**, è necessario comprendere se, nella determinazione dell'imposta di registro, **si debba tener conto anche di tale aspetto**. Sul punto, lo studio del Consiglio nazionale del Notariato n. 32-2007/T ha ritenuto che tale circostanza **non determini alcun pagamento "aggiuntivo" rispetto all'imposta fissa**, in quanto la tassazione di caparre e acconti si configura già come **un'anticipazione di quanto sarà dovuto all'atto della stipula del contratto definitivo**, e non tanto come tassazione del preliminare stesso. In senso contrario, tuttavia, si è espressa la DRE Lombardia (risposta ad interpello n. 114394/2011), secondo cui la **cessione del contratto preliminare**:

- è **soggetta ad imposta fissa di registro** se non è previsto un corrispettivo per il suo trasferimento;
- **sconta l'imposta di registro del 3%** ([articolo 9 della tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986](#)) in presenza di un corrispettivo.

**OPERAZIONI STRAORDINARIE**

## ***Il conferimento di beni è soggetto ad IVA, IRES ed IRAP ma con base imponibile differenziata***

di **Ennio Vial**

Seminario di specializzazione

### **Conferimento di partecipazioni dopo la riforma**

Scopri di più

La [risposta ad interpello n. 171 del 20.8.2024](#) ha affrontato il caso del **conferimento di beni diversi da un ramo di azienda** da parte di una società in altra società.

La risposta in esame affronta la questione della **tassazione ai fini Iva, Ires e Irap del conferimento di beni in genere**. Possiamo, pertanto, ritenere che le considerazioni ivi espresse possano essere mutate anche al **conferimento di partecipazioni**, essendo queste dei beni.

Ai fini Ires, è l'[articolo 9, Tuir](#), la norma di carattere generale che disciplina il **conferimento di qualsiasi tipologia di bene**; quindi, anche delle **partecipazioni societarie**.

A mente del comma 5, del citato [articolo 9, Tuir](#), i **conferimenti sono equiparati alle cessioni**. Pertanto, per effetto della suddetta equiparazione i conferimenti, al pari delle cessioni, risultano suscettibili di **produrre plusvalenze**.

In relazione alle partecipazioni, pertanto, laddove non vi siano i requisiti per beneficiare del realizzo controllato, trovando applicazione l'[articolo 9, Tuir](#), **la plusvalenza**, è pari alla **differenza tra:**

- il **valore normale del bene** conferito e;
- il **costo fiscalmente riconosciuto** dello stesso in capo al conferente.

Come noto, con le partecipazioni societarie, benché l'[articolo 9, Tuir](#), rappresenti la norma di carattere generale, la stessa è superata dall'[articolo 177, Tuir](#). Il [principio di diritto n. 10/2020](#) ha chiarito, infatti, che **la norma particolare**, sussistendone i requisiti, **prevale su quella generale**.

Il chiarimento interessante del recente intervento di prassi, seppur non nuovo, è rappresentato dal fatto che, ove trovi applicazione l'[articolo 9, Tuir](#), la plusvalenza, da calcolare ai fini Ires, si determina confrontando il **costo non ammortizzato con il valore normale della partecipazione**, determinato secondo le indicazioni fornite dal comma 2, del citato [articolo 9, Tuir](#).

Ciò che rileva è, quindi, il **valore normale**, così come determinato ai sensi dell'[articolo 9, comma 2, Tuir](#) e **non l'incremento del netto che**, a sua volta, è pari **all'aumento del capitale e delle riserve**.

I due **valori potrebbero coincidere**, ma la cosa **non è scontata**.

**Una altra precisazione** contenuta nella [risposta ad interpello n. 171/2024](#) – che potrebbe apparire a prima vista strana – **attiene al profilo Iva**.

Ovviamente l'Iva fa capolino in casi come questo, quando abbiamo un **conferente che opera nella sfera di impresa commerciale**. Appare evidente che, se il conferimento lo facesse una **persona fisica privata**, l'operazione **sarebbe fuori campo Iva**, per difetto del presupposto soggettivo.

Inoltre, **l'Iva è esclusa**, pur in presenza di due soggetti titolari di partita Iva, **se oggetto del conferimento è un ramo d'azienda**.

Ebbene, l'interpello in commento afferma che la base imponibile ai fini Iva **non è rappresentata dal valore normale**, come accade per l'Ires, bensì *“dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti”*.

In tal senso, depone inequivocabilmente il comma 1, dell'[articolo 13, D.P.R. 633/1972](#).

Nel caso del conferimento di partecipazioni, pertanto, il **valore normale utilizzato ai fini Ires lascia il posto all'aumento di capitale e alla riserva** iscritta a seguito del conferimento.

Ai fini Iva, il **valore normale trova applicazione nel caso della permuta di beni** ([articolo 13, comma 2, lett. d\), D.P.R. 633/1972](#)) e nel caso di **operazioni infragruppo** qualora uno dei soggetti presenti limiti alla detraibilità dell'Iva (comma 3). La ratio di questa ultima previsione – peraltro di derivazione comunitaria – è chiara: **nelle operazioni infragruppo**, quando l'Iva non risulta neutra a causa di limiti alla detrazione, la tentazione di manipolare la base imponibile diventa forte, per cui **l'imposizione del valore normale diviene un presidio**.

Da ultimo, la risposta affronta anche la questione della **corretta determinazione della base imponibile ai fini Irap**. Viene ricordato che il principio generale che sorregge il relativo sistema impositivo, così come ridisegnato dalla legge finanziaria 2008 (riforma Irap), è quello della **«presa diretta da bilancio»** delle voci espressamente individuate e **considerate rilevanti ai fini impositivi**.

L'abrogazione dell'[articolo 11 bis, D.Lgs. 446/1997](#), che riconosceva la **rilevanza nell'Irap delle variazioni fiscali effettuate ai fini delle imposte sul reddito** ha determinato lo "sganciamento"



del tributo regionale dall'Ires rendendo, in tal modo, le **modalità di calcolo** della base imponibile dell'Irap **più aderenti ai criteri adottati** in sede di redazione del bilancio di esercizio.

Possiamo, quindi, affermare che **la plusvalenza**, in ipotesi di conferimento di beni, **sarà**, quindi, pari alla **differenza tra il valore di iscrizione in bilancio della partecipazione** nella società conferitaria ed il **valore in bilancio del bene conferito**. Detta differenza, infatti, transiterà a conto economico **come plusvalenza o minusvalenza**.



**LALENTE SULLA RIFORMA**

## ***Conferimenti di azienda: il nuovo riallineamento dopo il correttivo Ires***

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

Convegno di aggiornamento

### **Trasferimento dell'azienda: i diversi approcci contabili, fiscali e contrattuali**

Scopri di più

Quando nel conferimento **intervengono soggetti terzi** tra loro nei **ruoli di conferente e conferitario** si realizza quell'obiettivo di **trasferimento effettivo dell'azienda**, che non sempre caratterizza i conferimenti di azienda; basti pensare al **conferimento di impresa individuale in società di capitali**, in cui l'unico socio è l'impresa conferente. Ma esso può avere anche un **fine risolutamente traslativo**, che si realizza quando i soci della conferitaria sono **soggetti terzi rispetto a quelli della conferente**.

Se non vi è tale alterità, il conferimento di azienda risulta essere, in realtà, un'**operazione di riorganizzazione interna al gruppo**, mentre quando vi è l'alterità tra le compagini societarie si può dire che **l'obiettivo finale è certamente il trasferimento sostanziale di un ramo di azienda**. È in questo contesto che **la valutazione** – in merito ad un **eventuale riallineamento dei maggiori valori delle immobilizzazioni materiali ed immateriali** (tramite versamento di imposta sostitutiva) – **assume particolare importanza**. L'acquirente/conferitaria, a fronte di un versamento di imposta sostitutiva del 12% (per disallineamenti non superiori a euro 5.000.000) da eseguirsi **in 3 rate annuali**, ottiene il vantaggio di stanziare e dedurre **ammortamenti sugli stessi maggiori valori**, fruendo di un evidente risparmio di imposte, dato dalla differenza tra **l'imposta sostitutiva e il carico ordinario Ires + Irap**.

Peraltro, anche la rateizzazione del **versamento della imposta sostitutiva in tre annualità** aggiunge un **vantaggio, anche sul piano strettamente finanziario**.

Ebbene, questo scenario è destinato a subire **sensibili mutamenti per effetto del Correttivo Ires** che, all'articolo 12, interviene sul **tema dei riallineamenti nei conferimenti di azienda con imposta sostitutiva**. E il quadro che ne esce **non è certamente favorevole al contribuente**. Il mutamento normativo nasce direttamente dall'[articolo 6, lett. f\), L. 111/2023](#) (legge delega riforma fiscale) che ha statuito la necessità di **sistematizzare e razionalizzare la disciplina dei conferimenti di azienda**. In questo contesto, appariva veramente singolare che il **riallineamento dei beni immateriali**, nei conferimenti di azienda, potesse essere **eseguito "a scelta" o utilizzando una norma del testo Unico**, cioè l'[articolo 176, comma 2 ter, Tuir](#), oppure una norma fuori sistema, cioè l'[articolo 15, comma 10 e ss, D.L. 185/2008](#), che è rimasto

vigente per tutti questi anni, come una **sorta di disposizione parallela a quella del Tuir**, creando sovrapposizioni di norme (e anche un certo tasso di confusione tra le peculiarità dell'una e dell'altra scelta). Ora, dalla fusione della due norme appena citate, è nato il nuovo comma 2 ter, dell'[articolo 176, Tuir](#), che **reformula la disciplina dei riallineamenti** tramite imposta sostitutiva impostando **le seguenti linee guida**.

In primo luogo, la scelta se operare o meno il riallineamento potrà essere eseguita **solo nella dichiarazione dei redditi** relativa all'esercizio nel corso del quale **è stato eseguito il conferimento di azienda**. L'attuale disposizione, invece, permetteva, nel caso dei riallineamenti ex comma 2 ter, dell'[articolo 176, Tuir](#), di eseguire la scelta **nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio del conferimento**, oppure **in quella ulteriormente successiva**, mentre nel caso del riallineamento speciale (ex D.L. 185/2008), la scelta poteva essere eseguita **solo nella dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio nel corso del quale il conferimento fosse stato eseguito**.

In secondo luogo, l'aliquota della imposta sostitutiva, nella attuale disciplina del Tuir, è uguale per tutte le immobilizzazioni, mentre **varia solo per gli scaglioni di maggiori valori** (dal 12% al 14, al 16%). Al contrario, nella disciplina del D.L. 185/2008, **l'aliquota è fissa per qualunque entità di maggiori valori**, cioè **il 16%**. Nella disciplina futura invece, l'aliquota è duplice: **18% per le immobilizzazioni materiali**, mentre **scende al 3% per quelle immateriali**. L'incremento sulle immobilizzazioni materiali è significativo e tende ad assottigliare lo spread positivo di convenienza tra **la percentuale della imposta sostitutiva e quella della ordinaria Ires**. Per contro sulle immobilizzazioni immateriali **vi è un drastico calo dell'aliquota** che per marchi ed avviamento può trovare ragione nel fatto che il **processo di ammortamento è decisamente lungo**, ma dato che il 3% è applicabile a tutte le immobilizzazioni immateriali **sarà applicabile anche al maggior valore**, ad esempio, dei **brevetti che sono ammortizzabili**, al limite, in due anni; quindi, **drastica riduzione della imposta sostitutiva e periodo di ammortamento molto limitato nel tempo**.

In terzo luogo, va sottolineato che, con l'abrogazione del D.L. 185/2008, **viene meno la possibilità**, attualmente prevista, di fruire di **una sensibile riduzione del processo di ammortamento a cinque periodi di imposta**; quindi, da una parte, l'aliquota del riallineamento diviene molto bassa (3%), ma **si allunga il periodo di ammortamento** che resta quello originariamente previsto nell'[articolo 103, Tuir](#). A ciò si aggiunga che **viene meno la possibilità di rateizzare l'imposta sostitutiva**, il cui versamento avverrà **in unica soluzione, a fronte dei 3 anni concessi nel riallineamento ordinario** (per quello speciale, già oggi, il versamento deve essere eseguito in unica soluzione).

La quarta modifica riguarda **il riconoscimento fiscale del maggior valore riallineato che avviene nel corso del periodo d'imposta nel quale avviene l'opzione**; quindi, nel **periodo successivo a quello in cui sia stato eseguito il conferimento**. Viene meno, dunque, quell'effetto di posticipazione nella deduzione degli ammortamenti di cui parlava il comma 10, dell'[articolo 15, D.L. 185/2008](#), e confermato poi dalla [Circolare n. 28/E/2009](#). Ne consegue che gli ammortamenti verranno dedotti sul **maggior valore a partire dal periodo d'imposta successivo**

a quello nel corso del quale è stata eseguita l'opzione.

Inoltre, è importante sottolineare che **viene meno la disciplina del cosiddetto *recapture***, di cui non vi è traccia nel nuovo comma 2 ter, dell'[articolo 176, Tuir](#). Questa modifica chiude il dibattito sulla fondatezza della tesi dell'Agenzia delle entrate, espressa con la [circolare n. 28/E/2009](#), secondo la quale il realizzo del bene prima del **quarto anno successivo** a quello dell'opzione avrebbe comportato l'**annullamento del riallineamento**, anche per coloro che **avessero scelto il riallineamento speciale**, anche se di tutta la disciplina del *recapture* non vi è traccia nel dettato normativo dell'[articolo 15, comma 10, D.L. 185/2008](#).

Quanto alla **decorrenza delle novità del Correttivo Ires** sul tema del riallineamento, interviene l'articolo 13, stabilendo che le nuove regole si applicano alle **operazioni eseguite a partire dal 2024**, con una particolare previsione relativa ai **conferimenti eseguiti nel 2023**, il cui riallineamento ordinario avrebbe potuto essere eseguito **sia nel 2024 che nel 2025**; infatti, il riallineamento potrà essere eseguito **solo nella dichiarazione dei Redditi relativa al 2023**, in scadenza il prossimo 31.10.2024, evidentemente ipotizzando che, entro tale data, il **Correttivo Ires sia già stato approvato a titolo definitivo**, il che non appare del tutto scontato. Il **versamento della imposta sostitutiva** (che a questo punto deve intendersi come prima rata) potrà essere eseguito **entro 30 giorni dall'entrata in vigore del decreto Correttivo stesso**.

**BEST IN CLASS**

---

**Best in class 2024 – STUDIO MAGNI ALESSANDRO**di **Studio Magni Alessandro**

*The European House Ambrosetti* ha riconosciuto lo **Studio Magni Alessandro** di Gorlago tra i primi tre commercialisti di Italia, premiato nella categoria **The Best in Class** “Valore economico e sviluppo del business” per strategie aziendali e riorganizzazioni societarie che accrescono il business.

Figura di spicco in questo ambito è Alessandro Magni, che ha iniziato la propria attività nel 1986 con un piccolo centro elaborazione dati di paese ma fin da subito si è distinto per le consulenze nell’ambito del diritto fallimentare, rivestendo negli anni cariche di curatore fallimentare per numerose procedure. Oggi, per coronare il suo successo, è stato premiato tra i primi 100 commercialisti migliori d’Italia secondo Forbes e tra i 3 premiati nella categoria “Valore economico e sviluppo del business”.

Un riconoscimento importante quello assegnato da *The European House Ambrosetti*, conferito da una giuria di nomi importanti nel mondo dell’economia e della finanza che ha selezionato le 100 eccellenze d’Italia tra professionisti. La premiazione si è svolta lo scorso 14 maggio nella prestigiosa cornice di Villa Erba in occasione del 100 Best in Class in collaborazione con Forbes e Teamsystem ed Euroconference. «È una grande soddisfazione ricevere questo premio – dichiara Alessandro Magni – per me, per lo studio e per tutto il lavoro fatto in questi anni. Ne siamo felici e onorati».

La crescita dello studio negli anni è stata continua e costante tanto che oggi è divenuto una realtà professionale che offre servizi in campo fiscale, amministrativo e consulenze concorsuali a tutte le aziende di piccole, medie e grandi dimensioni, sia sul territorio nazionale che internazionale.

Negli anni i clienti, il fatturato e il numero dei dipendenti sono sempre stati in crescita grazie agli importanti investimenti fatti nella formazione del team e nella tecnologia.

*«Abbiamo iniziato la nostra attività nel 1986 con i programmi Teamsystem, implementando negli anni i vari pacchetti a disposizione e siamo sempre stati attenti all’innovazione tecnologica, tanto che nel 2022 abbiamo sostenuto un importante investimento per l’adozione dei programmi in cloud*

*e nell'anno 2023/2024 abbiamo adottato tutte le procedure per utilizzare l'intelligenza artificiale» spiega Alessandro Magni. Lo studio vanta oggi un pacchetto di clienti importante che gli ha affidato la gestione contabile e fiscale con tutti gli adempimenti connessi. «In particolare, ci occupiamo di strategie aziendali e riorganizzazioni societarie al fine di poter accrescere il business degli imprenditori, con una visione non solo a livello nazionale ma anche in ambito internazionale».*

Tante, diverse e tutte svolte con professionalità e competenza derivante da 40 anni di esperienza sul campo, le specializzazioni attualmente messe a disposizione dei propri clienti dallo studio. *«Dalle liquidazioni giudiziali delle società e imprese individuali, alla consulenza e accesso alla procedura di composizione negoziata in caso di crisi d'impresa; dalla consulenza e accesso alla procedura di concordato preventivo liquidatorio o in continuità, alla gestione delle procedure di tutte le varie tipologie di accordi di ristrutturazione dei debiti; passando per la gestione delle stabili organizzazioni di società estere operative in Italia, la gestione contabile delle società limited liability company e la gestione di società quali holding o come strumento di tutela del patrimonio e relativa riorganizzazione di gruppi societari. E, ancora, la gestione della situazione di sovraindebitamento delle persone fisiche e imprenditori non soggetti alla liquidazione giudiziale; e la gestione di società di scopo per la raccolta del risparmio tramite piattaforma di crowdfunding. Per finire con la liquidazione delle società cooperative come commissario liquidatore nell'ambito delle procedure di liquidazione coatta amministrativa».*

Abbiamo deciso di partecipare al concorso in quanto riteniamo che il nostro Studio non sia il classico studio di "commercialisti" rivolto principalmente all'elaborazione di scritture contabili e di dichiarazioni fiscali.

L'esperienza vissuta a Cernobbio ci ha permesso di scoprire un mondo diverso, un mondo aperto nell'ambito dell'attività professionali e di rapporto con gli altri professionisti dello stesso settore.

Scoperta la possibilità di conoscersi e di confrontarsi liberamente delle varie esperienze di altri studi senza il classico timore che il collega "ci rubi" la clientela.

A seguito di questa esperienza abbiamo riscontrato il positivo riscontro da chi ha saputo della nostra partecipazione all'evento avendo ricevuto notevoli congratulazioni.