

Edizione di venerdì 8 Gennaio 2021

CASI OPERATIVI

Credito R&S ex D.L. 145/2013: sono ammesse le spese di certificazione contabile?
di EVOLUTION

IVA

Proroghe e conferme per fattura elettronica e corrispettivi telematici - I° parte
di Luca Caramaschi

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il nuovo accordo Italia Svizzera in tema di frontalieri: come cambia la tassazione
di Ennio Vial

IVA

Esenzione Iva per vaccini e tamponi
di Roberto Curcu

IMPOSTE SUL REDDITO

Il trattamento fiscale della differenza da recesso dai soggetti Irpef
di Stefano Rossetti

CASI OPERATIVI

Credito R&S ex D.L. 145/2013: sono ammesse le spese di certificazione contabile?

di EVOLUTION

Seminario di specializzazione

IL NUOVO PIANO TRANSIZIONE 4.0

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

In quali circostanze sono ammissibili al credito R&S, secondo la disciplina del D.L. 145/2013 e ss.mm.ii., le spese di certificazione della documentazione contabile?

Il comma 11, dell'articolo 3, D.L. 145/2013, interamente sostituito dall'articolo 1, comma 70, lettera f), Legge 145/2018 (c.d. Legge di Bilancio 2019), stabilisce che le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute ad incremento del credito d'imposta R&S, entro determinati limiti, esclusivamente nel caso di imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti.

In sostanza, sebbene il rilascio della certificazione della documentazione contabile dell'impresa preveda un'attività ulteriore e non sovrapponibile rispetto all'ordinaria revisione legale dei conti, non esperibile mediante criteri di selezione a campione dei documenti o dei contratti, il legislatore ha deliberatamente inteso includere nel credito d'imposta la spesa per la relativa certificazione contabile solo limitatamente al caso di soggetti che non siano già obbligati per legge al controllo legale dei conti.

[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION...](#)



IVA

Proroghe e conferme per fattura elettronica e corrispettivi telematici - I° parte

di Luca Caramaschi

Seminario di specializzazione

LE NOVITÀ FISCALI DELLA LEGGE DI BILANCIO 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Complice anche la situazione emergenziale in atto, tanto la disciplina della **fatturazione elettronica** quanto quella dei **corrispettivi telematici** stentano a trovare una definitiva consacrazione. Infatti, sono diversi gli aspetti che, per effetto di **proroghe** e/o **modifiche legislative**, devono ancora trovare una **applicazione**, per così dire, “**a regime**”.

Vediamo, pertanto, di riepilogare, in due contributi, quegli **obblighi** e quelle **procedure** che, per effetto dei diversi provvedimenti emanati nel corso del **2020**, hanno trovato un'**applicazione differita** solo a partire dal **1° gennaio 2021** e quelle che, invece, troveranno piena decorrenza solo nel corso del **2021** (o, come diremo nella seconda parte, addirittura dal **1° gennaio 2022** come ad esempio nel caso dell'**esterometro** e della **trasmissione dei corrispettivi al Sistema Tessera Sanitaria**).

Obbligatorie dal 01.01.2021 le nuove specifiche tecniche della fattura elettronica

Come ampiamente ricordato in [**precedenti contributi**](#), entrano in vigore, **obbligatoriamente** a partire dal **01.01.2021**, le nuove **specifiche tecniche che riguardano il formato Xml della fattura elettronica** descritte nell'allegato al **provvedimento prot. n. 99922/2020**, come integrato dal successivo **provvedimento prot. n. 166579/2020**.

Le modifiche, che interessano sia il **codice tipo-documento** (codice TD) che il **codice natura Iva** dell'operazione (codice N), si propongono l'obiettivo di **intercettare le molteplici operazioni** nelle quali l'Iva **non trova esplicita evidenza in fattura** (non imponibili, non territoriali, ecc.) o in relazione alle quali trovano applicazione **particolari regole di assolvimento del tributo** (inversione contabile o *reverse charge*), ai fini del loro futuro inserimento del **modello Iva precompilato** messo a disposizione da parte dell'Agenzia delle entrate.

Al via dal 01.01.2021 l'obbligo generalizzato di adozione del Registratore Telematico

Esaurito il **semestre di proroga** previsto dall'[articolo 104 del Decreto Rilancio \(D.L. 34/2020\)](#), parte dal 1° gennaio 2021 l'obbligo per i **commercianti al minuto** di provvedere all'acquisto e attivazione del Registratore Telematico (RT).

Viene meno, quindi, la modalità alternativa al registratore telematico che, fino al 31.12.2020, permetteva **l'invio dei dati dei corrispettivi giornalieri** (certificati tramite ricevute fiscali ovvero tramite il vecchio registratore di cassa) **entro il mese successivo** a quello di effettuazione dell'operazione, tramite **apposita funzione** presente nell'area riservata del portale **"Fatture e corrispettivi"** dell'Agenzia delle Entrate.

Decorrenza da aprile 2021 per il nuovo tracciato di invio dei corrispettivi telematici

Sempre in tema di corrispettivi telematici, l'Agenzia delle Entrate, con il [provvedimento direttoriale n. 389405/2020 dello scorso 23.12.2020](#), ha disposto la **proroga al prossimo 1° aprile 2021** per adeguarsi al nuovo **tracciato telematico per l'invio dei dati dei corrispettivi giornalieri** (versione 7.0 del giugno 2020). Fino a quella data, pertanto, sarà possibile trasmettere i dati ricorrendo alla **versione precedente** (6.0).

Tra gli obiettivi del nuovo tracciato si segnalano la **miglior gestione di particolari tipologie di operazioni** quali quelle caratterizzate da **corrispettivo non riscosso** e quelle per le quali viene emesso prima il documento commerciale e successivamente anche la fattura elettronica.

Parte dal 01.01.2021 l'obbligo telematico per i corrispettivi dei benzinali di piccole dimensioni

Si completa, dal **2021**, l'**obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi** riguardanti le cessioni poste in essere dai **distributori di carburante**.

Dopo le partenze dell'obbligo che hanno interessato i **distributori di carburante di grandi (dal 01.01.2020) e medie (dal 01.09.2020) dimensioni**, è scattato dallo scorso **1° gennaio 2021**, anche per gli impianti che hanno erogato una **quantità fino a 1,5 milioni di litri**, l'obbligo di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi.

Si ricorda che la **frequenza di trasmissione dei dati dei corrispettivi in argomento è stabilita**:

- entro l'ultimo giorno del **mese successivo al trimestre di riferimento**, per i soggetti che effettuano la **liquidazione periodica Iva con cadenza trimestrale**;

- entro l'ultimo giorno del **mese successivo al mese di riferimento** per i soggetti che effettuano la **liquidazione periodica Iva con cadenza mensile**.

Parte dal 01.01.2021 la procedura di liquidazione dell'imposta di bollo virtuale sulle FE

È partita dal 1° gennaio 2021, in virtù della proroga disposta con l'[articolo 143 del Decreto Rilancio \(D.L. 34/2020\)](#), anche la nuova **procedura automatizzata di liquidazione dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche** con la quale l'Agenzia delle entrate potrà verificare la corretta annotazione dell'assolvimento dell'imposta di bollo, avendo riguardo alla natura e all'importo delle operazioni indicate nelle fatture stesse.

Regole 2021 (sintesi)

- sulla base dei dati in proprio possesso, **l'Agenzia procede, per ciascun trimestre solare**, all'integrazione delle fatture elettroniche trasmesse a mezzo Sdl “che non riportano l'evidenza dell'imposta di bollo, ma per le quali l'imposta risulta dovuta”;
- il cedente/prestatore o intermediario delegato vengono informati con modalità telematiche entro il **giorno 15 del primo mese successivo al trimestre**;
- laddove l'interessato ritenga che, in relazione a una o più fatture integrate dall'Agenzia, non risultino i presupposti per il versamento dell'imposta di bollo, potrà procedere alla **variazione dei dati comunicati entro l'ultimo giorno del primo mese successivo**.

Inoltre, con il [Decreto MEF 04.12.2020](#) è stato previsto, sempre con decorrenza **1° gennaio 2021**, il **differimento dei termini ordinari per il versamento dell'imposta di bollo sulle fatture elettroniche**.

Per effetto delle nuove previsioni viene quindi stabilito che il pagamento dell'importo dovuto, relativo alle **fatture elettroniche emesse nel primo, terzo e quarto trimestre solare**, deve essere effettuato entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo. Il versamento dell'imposta dovuta, invece, sulle fatture elettroniche relative al **secondo trimestre solare** deve essere eseguito **entro l'ultimo giorno del terzo mese successivo**.

Le nuove scadenze 2021 dell'imposta di bollo sulle FE

1° trimestre	31 maggio 2021
2° trimestre	30 settembre 2021
3° trimestre	30 novembre 2021
4° trimestre	28 febbraio 2022

Va altresì ricordato che, in un'ottica di semplificazione, il versamento dell'imposta di bollo può essere effettuato **senza applicazione di interessi e sanzioni**:

- per il **primo trimestre**, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al **secondo trimestre solare** dell'anno di riferimento, nel caso in cui l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo trimestre solare dell'anno **non superi 250 euro**;
- per il **primo e secondo trimestre**, nei termini previsti per il versamento dell'imposta relativa al **terzo trimestre solare** dell'anno di riferimento, qualora l'ammontare dell'imposta da versare per le fatture elettroniche emesse nel primo e secondo trimestre solare dell'anno **non superi, complessivamente, 250 euro**.

Nuovo rinvio a febbraio/marzo 2021 per la lotteria degli scontrini

Sulla base di quanto previsto dall'[articolo 141 D.L. 34/2020 \(Decreto Rilancio\)](#) la cosiddetta **“lotteria degli scontrini”** (concorso a premi al quale i privati consumatori avranno accesso a fronte di acquisti effettuati presso **commercianti al minuto**) avrebbe dovuto trovare applicazione, dopo diverse proroghe, già dallo scorso **1° gennaio 2021**.

È invece con il recente **D.L. 183/2020 (il cosiddetto “Milleproroghe”)** che si rimanda ad un **Provvedimento congiunto tra Agenzia delle Dogane e monopoli e Agenzia delle entrate**, da emanarsi entro e non oltre il prossimo **1° febbraio 2021**, al fine di prevedere:

- la **definizione delle modalità di estrazione e dell'entità dei premi messi in palio**;
- la **definizione delle disposizioni necessarie all'avvio della lotteria**.

Sempre con il citato **decreto Milleproroghe** viene conseguentemente differito al **1° marzo 2021** il termine a partire dal quale **i consumatori potranno segnalare la mancata acquisizione del codice lotteria** da parte degli esercenti (si tratta di quel fastidioso strumento di delazione **fortemente criticato dall'opinione pubblica** che il legislatore ha tuttavia deciso di mantenere).

Da ultimo, con la **recente Legge di Bilancio per l'anno 2021** (L. 178/2020), e, più precisamente, con il **comma 1095** del provvedimento, si è prevista la **limitazione della partecipazione al concorso a premi ai soli acquisti effettuati mediante strumenti che consentono il pagamento elettronico**.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Il nuovo accordo Italia Svizzera in tema di frontalieri: come cambia la tassazione

di Ennio Vial

Seminario di specializzazione

TEMI EMERGENTI DI FISCALITÀ INTERNAZIONALE A INIZIO 2021

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Lo scorso **23 dicembre**, a Roma, è stato **firmato un nuovo accordo** relativo alla **tassazione dei lavoratori frontalieri tra l'Italia e la Svizzera**. Le **linee guida** dell'accordo sono **chiaramente illustrate nel sito del Mef** cui si rinvia per ogni utile lettura.

In questa sede cerchiamo di valutare le **principalì conseguenze dell'Accordo**.

Innanzitutto è prevista una modifica dell'**articolo 15, par. 4, della Convenzione tra Italia e Svizzera**, ossia della norma che **regolamenta la tassazione dei frontalieri**.

In sostanza, viene **superato il riferimento all'Accordo tra l'Italia e la Svizzera**, relativo alla imposizione dei **lavoratori frontalieri** e alla **compensazione finanziaria a favore dei Comuni italiani di confine**, del 03.10.1974 e si fa riferimento al **nuovo Protocollo aggiuntivo firmato a Roma il 23.12.2020** che costituisce parte integrante della convenzione.

Il **frontaliero** è ora definito come il soggetto che è **fiscalmente residente in un comune che si trova nella zona di 20 km dal confine con l'altro Stato contraente**, e che **svolge una attività di lavoro dipendente nell'area di frontiera dell'altro Stato contraente**, per un **datore di lavoro residente**, per una **stabile organizzazione** o per una **base fissa**. La definizione richiede, inoltre, che il **lavoratore ritorni**, in via di principio, al **proprio domicilio principale nello Stato di residenza**.

L'**articolo 3** dell'Accordo contiene delle previsioni di assoluto impatto. Lo stesso, infatti, prevede che la **tassazione compete allo Stato dove viene svolta l'attività lavorativa** per cui, esaminando la casistica più frequente del **frontaliere residente in Italia che lavora in Svizzera**, la tassazione avverrà per certo in Svizzera, come accade ora.

Tuttavia, vi sono **due aspetti rilevanti** che **differenziano la nuova disciplina** rispetto al vecchio

accordo del 1974:

- l'assenza dell'avverbio “**soltanto**” che determina una **tassazione concorrente nei due Paesi**; peraltro l'ultimo periodo del **comma 1** dell'**articolo 3** prevede espressamente la **tassazione nel Paese di residenza**;
- una **espressa previsione** secondo cui l'**imposta applicata in Svizzera non può eccedere l'80% dell'imposta risultante dall'applicazione dell'imposta sui redditi delle persone fisiche in Svizzera**, ivi comprese le imposte locali.

Il **comma 3** prevede, infine, che la tassazione dei frontalieri avviene mediante **ritenuta alla fonte**.

Coerentemente con queste previsioni, l'**articolo 5** dell'accordo rinvia all'**articolo 24** della Convenzione per prevenire la doppia imposizione. L'Italia, al riguardo, applicherà il **metodo del credito di imposta**.

Non vi è dubbio che il nuovo regime risulterà di gran lunga **meno vantaggioso del precedente**. Ciò sia a livello di **adempimenti**, in quanto il reddito dovrà essere **dichiarato nel quadro C e le imposte estere dovranno essere scomputate nel quadro CE**, sia a livello di **tassazione effettiva**, in quanto ci si può attendere che **l'Irpef italiana sia più alta di quella svizzera**.

Pertanto, atteso che la nuova **tassazione in Italia** appare **inevitabile**, salvo per i vecchi frontalieri di cui diremo, ci si chiede che vantaggio possa avere il **frontaliero convenzionale** (ad esempio residente a Como) e il **frontaliero in senso lato** (ad esempio residente a Milano).

Attualmente la **differenza è significativa**. Il **frontaliere di Como è tassato solo in Svizzera** mentre il **frontaliere di Milano è tassato in entrambi i Paesi**. Una volta entrate in vigore le nuove previsioni, invece, **entrambi risulteranno tassati in Italia con un credito a fronte delle imposte elvetiche**.

L'unica differenza è che il **frontaliere in senso convenzionale** (residente a Como) subirà un **prelievo minore in Svizzera (80%)** per cui avrà modo di recuperare più agevolmente le imposte estere nel quadro CE. Dovrebbe sostanzialmente scongiurarsi l'ipotesi di una **eccedenza di imposta estera**. Se, tuttavia, il prelievo fiscale svizzero dovesse risultare contenuto, la **differenza diventerebbe sostanzialmente irrilevante**.

Di particolare interesse, inoltre, risultano gli **articoli 8 e 9 dell'Accordo**, relativi rispettivamente all'**entrata in vigore** e al **regime transitorio**.

L'Accordo si applicherà **dal 1° gennaio dell'anno successivo a quello di entrata in vigore dell'accordo stesso**. L'entrata in vigore, a sua volta, è fissata alla **data di ricezione dell'ultima delle notifiche con le quali i due Paesi vicendevolmente si saranno comunicati formalmente**, per via diplomatica, che sono stati adempiuti i **presupposti legali interni necessari** all'entrata in vigore dell'accordo e del Protocollo di modifica dell'articolo 15 par. 4 della Convenzione

menzionato in precedenza.

Possiamo, quindi, affermare che per certo le nuove previsioni non potranno applicarsi già dal 2021.

L'**articolo 9**, infine, contiene una **previsione transitoria per i vecchi frontalieri residenti in Italia**.

Infatti, in deroga alle previsioni appena illustrate, **rimangono in vigore le vecchie regole**, ossia la **tassazione esclusiva nel Paese di svolgimento dell'attività lavorativa**. L'agevolazione compete ai soggetti che svolgono una attività di **lavoratore frontaliero alla data di entrate in vigore dell'accordo o in un periodo tra il 31.12.2018 e la data di entrata in vigore dell'accordo stesso**.

L'agevolazione non è di poco momento per cui potrebbe esserci un “corri corri” verso questo regime e le possibilità di abuso sono dietro l'angolo.

Il **comma 8**, pertanto, prevede espressamente che, qualora l'autorità competente di uno dei due Paesi ravvisi una ipotesi di **“abuso evidente e manifesto”** della norma transitoria, **informerà l'autorità competente dell'altro Stato per gli opportuni provvedimenti**.

Certamente l'**abuso** dovrà essere attentamente ponderato, atteso che **la scelta di lavorare in Svizzera è personale e difficilmente può essere oggetto di sindacato**. Potremmo forse pensare, ovviamente senza che vengano operate **generalizzazioni e con i dovuti distinguo**, al caso in cui un soggetto italiano costituisce *ad hoc* una nuova **società elvetica** a lui riconducibile per farsi **assumere come dipendente**.

IVA

Esenzione Iva per vaccini e tamponi

di Roberto Curcu

Seminario di specializzazione

LA DICHIARAZIONE ANNUALE IVA: NOVITÀ E COMPILAZIONE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Con la **Legge di Bilancio per il 2021 (L. 178/2020)**, ed in particolare con i [commi 452 e 453](#) dell'**articolo 1**, è stato introdotto il regime di esenzione, con diritto alla detrazione, per le cessioni di vaccini e tamponi per fronteggiare l'emergenza sanitaria da Covid-19.

Nel dettaglio, come si ricorderà, il **D.L. 34/2020** aveva introdotto un regime di esenzione, con diritto alla detrazione, per le **cessioni** di una serie di beni detti “**anti Covid-19**”.

Tale regime di esenzione era destinato a durare solo per il **2020**, in funzione di articolate regole comunitarie.

Infatti, i beni elencati nell'[articolo 124 D.L. 34/2020](#), a decorrere dal 1° gennaio 2021, sono assoggettati ad Iva con aliquota del 5%, ossia la più bassa che può essere applicata dagli Stati membri, fatta eccezione per il mantenimento di aliquote Iva ancora più basse già esistenti.

Per molti operatori il **regime di esenzione con diritto alla detrazione** poteva sembrare una novità, e la sua gestione poteva apparire complessa; in realtà, l'ordinamento **già conosceva tale regime**, riservato ad esempio alle cessioni di beni per i quali non era stata detratta l'Iva in sede di acquisto, o alle prestazioni di servizi finanziari, relative a beni da esportare fuori dalla UE.

Come ora emerge dalle **bozze del modello Iva**, pubblicate il 23.12.2020, le cessioni dei predetti beni sono da ricomprendere nel rigo **VE33**, destinato ad accogliere tutte le operazioni esenti poste in essere, e devono poi essere nuovamente inserite nel rigo **VF34**, nel nuovo campo **9**, utilizzato per espungere il valore di dette cessioni dal calcolo della formazione del **pro-rata di detraibilità**. In tale modo viene quindi garantito il **diritto alla detrazione dell'Iva sugli acquisti**, pur in presenza di operazioni esenti.

Con riguardo al **codice informatico da indicare nella fattura elettronica**, Assonime, con propria circolare n. 32 del 22.12.2020, propendeva per l'utilizzo del **codice N2** (operazioni escluse), o

N2.2 seguendo le nuove specifiche tecniche, pur evidenziando che tale suggerimento non trovava conferme dall'Amministrazione finanziaria.

Alla luce delle **istruzioni alla dichiarazione**, pubblicate il giorno successivo alla circolare Assonime, chi scrive ritiene invece che **fosse corretto utilizzare il codice N4, dedicato appunto a tutte le operazioni esenti che poi confluiscono nel rigo VE33**.

Tali chiarimenti, con riferimento ad operazioni che dal **1° gennaio 2021** non sono più esenti, si rivelano utili in quanto, con i [commi 452 e 453](#) della Legge di Bilancio, **sono state introdotte due nuove tipologie di esenzioni con diritto alla detrazione**, a seguito di una modifica della normativa comunitaria avvenuta pochi giorni prima.

La Direttiva 2020/2020, pubblicata sulla **Gazzetta Ufficiale della Comunità Europea il giorno 11.12.2020**, inserendo nella **Direttiva Iva 112/2006** il nuovo **articolo 129-bis**, permette infatti agli Stati membri di introdurre **aliquote ridotte o il regime di esenzione con diritto alla detrazione**, per la fornitura di vaccini e di dispositivi medico-diagnosticci, nonché dei **servizi strettamente connessi a tali vaccini e dispositivi**.

A tale riguardo, il [comma 452](#) esenta, dal **1° gennaio 2021**, le **cessioni della strumentazione per diagnostica per Covid-19 che presentano i requisiti previsti dalla Direttiva 79/1998 e dal Regolamento 745/2017**, nonché le prestazioni di servizi strettamente connesse a tale strumentazione.

Il [comma 453](#), esenta, a decorrere dal **20 dicembre 2020**, le **cessioni di vaccini anti-Covid approvati dalla UE o dagli Stati membri, nonché le prestazioni di servizi strettamente connessi**.

Chi scrive ritiene quindi che le cessioni di detti beni debbano essere fatturate in **esenzione**, e che il codice da utilizzare in fattura elettronica sia **N4**.

Un problema che si presentava per le cessioni effettuate nel 2020 ai sensi del **D.L. 34/2020**, e che si rischia quindi di riproporre anche con riferimento alla cessione di vaccini e tamponi, è **la sorte del credito Iva che si può generare in capo al cedente**.

Infatti, salvo la sussistenza di **specifici requisiti raggiunti in altro modo dall'impresa** (la quale, ad esempio, è allo stesso tempo **esportatrice abituale**), **tali crediti sono rimborsabili solo dopo 4 anni** (cioè con il requisito della minore eccedenza del triennio); infatti, le **operazioni esenti non concorrono al calcolo dell'aliquota media**, requisito che invece potrebbe garantire il **rimborso annuale o anche trimestrale**.

Il fatto che nelle bozze di dichiarazione Iva tali operazioni siano state inserite insieme alle **altre operazioni esenti**, e non invece insieme a quelle **"effettuate in applicazione di determinate norme agevolative nei confronti dei terremotati e soggetti assimilati"** che invece concorrono al calcolo dell'aliquota media, lascia propendere per una **risposta negativa**.

È quindi opportuno che, con una **modifica alle bozze di dichiarazione Iva, o in via interpretativa, la cosa venga chiarita.**

IMPOSTE SUL REDDITO

Il trattamento fiscale della differenza da recesso dai soggetti Irpef

di Stefano Rossetti

Seminario di specializzazione

LA FISCALITÀ DELLE SOCIETÀ IMMOBILIARI

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Ai sensi dell'[articolo 20-bis Tuir](#) la determinazione del reddito dei soci o degli eredi dei soci di società di persone in caso di:

- **recesso;**
- **esclusione;**
- **riduzione del capitale sociale;**
- **liquidazione**

avviene sulla base delle disposizioni **di cui all'[articolo 47, comma 7, Tuir](#)** che disciplina gli aspetti fiscali delle medesime fattispecie ma riferite alle **società di capitali**.

Il **reddito da recesso in capo al socio uscente** si determina come differenza tra:

- **il valore delle somme o dei beni attribuiti;**
- **valore fiscale della partecipazione.**

La differenza “positiva” risultante da tale confronto, derivando dalla partecipazione in una società di persone, **assume natura di reddito di partecipazione** e, quindi, imponibile secondo il principio di competenza:

- in **via ordinaria** (in questo caso, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate con la [circolare 47/E/2008](#) 7.5, il **reddito da partecipazione**, determinato come differenziale tra il valore delle somme o dei beni attribuiti e il valore fiscale della partecipazione, deve essere **indicato nel quadro RH del modello RedditiPF**);
- ovvero, a **tassazione separata ai sensi dell'[articolo 17, comma 1, lettera l, Tuir](#)** (il reddito da partecipazione derivante dall’operazione di recesso può essere assoggettato a **tassazione separata**, da **indicare nel quadro RM del modello RedditiPF**, se il periodo di tempo intercorrente tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso è **superiore a 5 anni**. Si noti come ai fini della tassazione separata è richiesto solo che

la società sia costituita da più di 5 anni e non che la partecipazione sia posseduta per un periodo superiore ad un quinquennio).

Dal punto di vista della **società di persone**, l'importo della quota liquidata al socio uscente, corrispondente ad una **frazione del capitale economico della società**, solitamente risulta **superiore al valore della correlata quota del patrimonio netto contabile** e tale differenza positiva viene generalmente definita **“differenza da recesso”**.

La **differenza da recesso** è normalmente imputabile a:

- **quota parte degli utili in corso di maturazione alla data del recesso;**
- **eventuale avviamento;**
- **quote di riserve in sospensione d'imposta;**
- **eventuali plusvalori dei beni aziendali non esplicitati in contabilità (si pensi alla presenza di un immobile riscattato da leasing).**

La denominazione del componente esprime il fatto che al socio uscente **viene riconosciuta una somma eccedente rispetto alla quota di patrimonio netto contabile di sua pertinenza** (composta sia da riserve di utili sia da riserve di capitale) annullata (cioè ridotta) per effetto del recesso stesso.

Quindi l'**importo corrisposto al socio** in occasione del recesso è costituito da **due componenti**:

- la prima, **afferente alla quota di patrimonio netto spettante al socio in proporzione alla quota di partecipazione detenuta, risulta costituita dal rimborso della quota di capitale sociale versato dal socio e dalla distribuzione delle eventuali riserve sia di capitali o di utili già tassati per trasparenza;**
- la seconda relativa, invece, **al riconoscimento dell'eventuale maggior valore economico del complesso aziendale alla data dello scioglimento del rapporto sociale rispetto ai valori contabili del patrimonio e che costituisce la cosiddetta “differenza da recesso”.**

Solamente **quest'ultima quota assume rilevanza reddituale sia in capo al socio uscente, come sopra visto, sia in campo alla società di persone.**

La differenza da recesso, come sopra individuata, diviene componente di reddito **deducibile**, ove imputata a conto economico, **pur non essendo di fatto prevista espressamente dal Tuir**: questa è la conclusione a cui giunge l'Agenzia delle Entrate con la [risoluzione 64/E/2008](#) al fine di **evitare una doppia imposizione della “differenza da recesso”**, che si verrebbe a creare qualora alla tassazione in capo all'ex socio uscente non si contrapponesse la deduzione in capo alla società di persone.

In questo contesto, tuttavia, l'Agenzia delle Entrate, con la [circolare 37/E/2016](#), ha chiarito che le conclusioni raggiunte con la [risoluzione 64/E/2008](#) risultano valide **solo nell'ipotesi di liquidazione al socio recedente di un importo in denaro e, quindi, nel caso in cui il plusvalore**

latente resti insito nel patrimonio sociale dopo il recesso.

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, nell'ipotesi in cui la società proceda all'assegnazione agevolata di un bene al socio che recede, il **plusvalore latente relativo al bene assegnato** – assoggettato a tassazione in misura agevolata – **non resta nel patrimonio della società**. Ne consegue, quindi, che **su tale plusvalore non si realizza un fenomeno di doppia tassazione sui soci rimanenti che giustifichi il riconoscimento di un costo in capo alla società**, così come delineato nella fattispecie chiarita dalla [risoluzione 64/E/2008](#).