

Edizione di mercoledì 14 Settembre 2022

CASI OPERATIVI

Calcolo e fruizione dei crediti energia e gas nel terzo trimestre 2022
di **EVOLUTION**

IMPOSTE SUL REDDITO

Recesso da società di persone: effetti per il socio
di **Sandro Cerato**

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Possibile la cessione delle quote della società operativa a seguito di scissione
di **Ennio Vial**

DICHIARAZIONI

La riduzione dei ricavi entro il 33% non giustifica l'esclusione dagli Isa
di **Fabio Garrini**

AGEVOLAZIONI

Dal Patent Box alla nuova superdeduzione 110%: impatti operativi per le aziende – seconda parte
di **Gian Luca Nieddu**

CASI OPERATIVI

Calcolo e fruizione dei crediti energia e gas nel terzo trimestre 2022

di **EVOLUTION**



Come si calcolano i crediti per imprese diverse dalle “energivore” e dalle “gasivore” sul terzo trimestre 2022?

L'articolo 6 D.L. 115/2022 (c.d. Decreto Aiuti bis) ripropone i crediti di imposta energia e gas, introdotti sui primi due trimestri 2022, per contrastare l'aumento dei costi dell'energia elettrica e del gas in capo alle imprese, estendendoli al terzo trimestre 2022 come di seguito sinteticamente riepilogato:

- credito d'imposta imprese diverse dalle “energivore” = 15% della spesa sostenuta per l'acquisto della componente energetica, effettivamente utilizzata nel terzo trimestre dell'anno 2022;
- credito d'imposta imprese diverse dalle “gasivore” = 25% della spesa sostenuta per l'acquisto del medesimo gas, consumato nel terzo trimestre solare dell'anno 2022, per usi diversi dal termoelettrico.



[CONTINUA A LEGGERE SU EVOLUTION](#)

IMPOSTE SUL REDDITO

Recesso da società di persone: effetti per il socio

di Sandro Cerato



In caso di **recesso di un socio persona fisica** da una **società di persone**, il reddito che deriva dalla **liquidazione della quota** è qualificato come **reddito di partecipazione** ed è determinato dalla **differenza tra somme percepite e costo fiscalmente riconosciuto** della partecipazione.

È quanto deriva dal **coordinamento normativo** tra gli [articoli 20-bis](#) e [47 Tuir](#).

Più in particolare, secondo tale ultima norma, *“le somme o il valore normale dei beni ricevuti dai soci in caso di recesso, di esclusione, di riscatto o di riduzione del capitale esuberante o di liquidazione anche concorsuale delle società (...) costituiscono utile per la parte che eccede il prezzo pagato per l’acquisto o la sottoscrizione delle azioni o quote annullate”*.

In buona sostanza, l'[articolo 47 Tuir](#) definisce le **modalità da seguire per determinare l’importo da assoggettare a tassazione in capo al socio recedente**.

A tale scopo vanno **confrontate le somme o il valore normale dei beni riconosciuti al socio** per effetto del recesso con il **costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione** detenuta dal socio medesimo.

L’eventuale **differenza positiva** risultante da tale confronto costituisce il **reddito di partecipazione tassato in capo al socio recedente**.

È bene osservare che la **natura di reddito di partecipazione** si ha solamente nell’ipotesi di **recesso “tipico”** che si traduce con la **liquidazione della quota del socio uscente** utilizzando le riserve esistenti nel patrimonio netto della società.

A **conclusioni differenti** si perviene nell’ipotesi in cui l’uscita del socio dalla compagine sociale avvenga con il **trasferimento della sua quota ai soci restanti o nei confronti di soggetti terzi**.

In tale ultimo caso, infatti, il reddito è qualificato come **reddito diverso (capital gain)** di cui

all'[articolo 67 Tuir](#).

Tornando al **recesso "tipico"**, è bene ricordare che qualora tra la data di costituzione della società e la comunicazione del recesso da parte del socio siano **trascorsi più di cinque anni**, tali redditi saranno **assoggettati a tassazione separata**, in applicazione della disposizione contenuta nell'[articolo 17, comma 1, lett. l\), Tuir](#), e salvo che il contribuente **non opti per la tassazione ordinaria**.

In merito alla possibilità di accedere alla tassazione separata (quale regime naturale di tassazione), è opportuno ricordare che questa modalità non è utilizzabile dai soci costituiti in forma societaria, mentre assume una diversa connotazione a seconda che il socio persona fisica detenga o meno la partecipazione nell'esercizio di un'impresa commerciale.

Più in particolare, se la partecipazione è detenuta nell'esercizio di un'impresa commerciale, il reddito è tassato separatamente purché ne sia fatta richiesta nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta al quale sarebbero imputabili come componenti del reddito di impresa ([articolo 17, comma 2, Tuir](#)).

Diversamente, qualora la persona fisica non li abbia conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali, il soggetto ha facoltà di non avvalersi della tassazione separata, previa espressa rinuncia da esercitarsi nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è avvenuta (o ha avuto inizio) la percezione.

È bene inoltre osservare che per poter fruire del beneficio della tassazione separata non assume alcuna importanza il momento in cui il socio è entrato a far parte della società, avendo il legislatore riconosciuto rilievo al periodo intercorrente tra la costituzione della società (anche da parte di terzi) e il momento in cui chi attualmente è socio esercita il recesso.

In altre parole, l'anzianità non è collegata alla qualifica di socio, bensì all'intervallo temporale trascorso tra la costituzione della società e l'uscita del socio.

Infine, si ricorda che, con la [circolare 47/E/2008](#), l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che *"in mancanza dei requisiti per accedere alla tassazione separata"* il **socio persona fisica non imprenditore è tenuto a dichiarare l'eccedenza da recesso nel quadro RH del modello Redditi** quale reddito di partecipazione **soggetto a tassazione ordinaria**.

OPERAZIONI STRAORDINARIE

Possibile la cessione delle quote della società operativa a seguito di scissione

di **Ennio Vial**



Un tema di particolare interesse è quello della **cessione delle quote di una società operativa** che è stata interessata da un'**operazione di scissione societaria**.

Il caso tipico potrebbe essere così sintetizzato: la società Alfa **svolge un'attività commerciale ed è titolare altresì di un compendio immobiliare**, in parte locato a terzi, in parte utilizzato direttamente dalla società stessa.

Alfa implementa una **scissione proporzionale** volta a separare il compendio immobiliare che viene assegnato alla beneficiaria Beta.

È intenzione dei soci, successivamente alla scissione, **alienare a terzi Alfa, ma gli stessi si pongono il problema se l'operazione presenti profili di abuso**.

Le ragioni dello **spin off immobiliare** possono essere molteplici.

Potrebbe accadere che i **terzi acquirenti non siano interessati al compendio immobiliare di Alfa** in quanto gli stessi vogliono acquisire l'azienda e non gli immobili, magari di civile abitazione locati a terzi.

Spesso, poi, il disinteresse si estende anche al caso dell'immobile strumentale utilizzato direttamente da Alfa. I terzi acquirenti potrebbero preferire **pagare un canone di locazione**, magari in vista di un ampliamento dell'attività con conseguente trasferimento della stessa in altri siti.

Questo tipo di operazione è stato definitivamente sdoganato dalla [risoluzione 97/E/2017](#).

L'Agenzia precisa, infatti, in modo chiaro che **non si rinviene l'esistenza di un "indebito**

vantaggio fiscale” in una **scissione parziale proporzionale tesa alla creazione di una o più società** destinate ad accogliere i **rami operativi dell'azienda da far circolare**, successivamente, sotto forma di partecipazioni da parte dei soci persone fisiche.

Viene evidenziato come **non possa imporsi ad una persona fisica interessata alla monetizzazione dell'azienda** (o di un ramo di essa), di cui è titolare una società dalla stessa partecipata, di far circolare l'azienda (o un ramo di essa) esclusivamente attraverso la sua cessione cosiddetta diretta da parte della società partecipata, con un aggravio fiscale relativo alla **doppia imposizione** che incide, una volta, in capo all'ente societario (sulla plusvalenza da cessione) e, un'altra volta, in capo alla persona fisica socio (sulla distribuzione degli utili afferenti a detta cessione).

Il chiarimento, che **prende le distanze da risalenti interventi di prassi**, è oltremodo chiaro.

Peraltro, un passaggio della risoluzione argomenta le nuove conclusioni anche con il fatto che **non si può discriminare l'operazione di scissione rispetto al conferimento di azienda**.

In ipotesi di conferimento di azienda, infatti, l'[articolo 176, comma 3, Tuir](#) prevede in modo **inequivocabile** che la cessione delle partecipazioni della società conferitaria **non configura un caso di elusione fiscale**.

Pertanto, secondo l'Ufficio, **se è lecito conferire l'azienda in una società figlia in neutralità fiscale** e cedere la conferitaria beneficiando del regime di esenzione di cui all'[articolo 87 Tuir](#), **non vi è motivo per negare la liceità anche della cessione da parte del socio delle quote di una società operativa** depurata del **compendio immobiliare** attraverso un'operazione di **scissione parziale**.

DICHIARAZIONI

La riduzione dei ricavi entro il 33% non giustifica l'esclusione dagli Isa

di **Fabio Garrini**



Anche per il **periodo d'imposta 2021** sono state confermate le **cause di esclusione** già introdotte il precedente anno per far fronte agli effetti della pandemia; secondo il pensiero dell'Amministrazione Finanziaria **la loro applicazione deve considerarsi rigorosa**, in particolare con riferimento all'ipotesi di riduzione dei ricavi/compensi rispetto al 2019.

Le cause di esclusione Covid

Al pari dei vecchi studi di settore, anche nell'applicazione degli Isa **sono previste le cosiddette cause di esclusione**, ossia situazioni nelle quali gli indici di affidabilità non sono in grado di misurare compiutamente la posizione del contribuente; attualmente queste sono elencate

- in parte nel comma 6 dell'[articolo 9-bis D.L. 50/2017](#), provvedimento con il quale sono stati **conati gli Isa**,
- in parte nei **successivi decreti sulla base del rinvio operato dal successivo comma 7**.

Come lo scorso anno, anche per il 2021 sono state individuate (ad opera dei **D.M. 21.03.2022 e 29.04.2022**) delle **cause di esclusione "transitorie" per tenere conto della coda degli effetti della pandemia** (ipotesi che comunque **prevedono l'obbligo di compilazione dei modelli**, evitando di inserire le informazioni contenute nei dati precalcolati), applicabili a soggetti che:

- nel periodo d'imposta 2021 hanno subito una **riduzione dei ricavi o dei compensi di almeno il 33%** rispetto al medesimo ammontare dell'anno 2019 (l'anno precedente alla pandemia), da evidenziare nel modello redditi con il codice di esclusione 15;
- hanno **aperto la partita Iva dal giorno 1° gennaio 2019**, da indicare con il codice 16;
- esercitano in maniera prevalente una delle **attività individuate dai codici Ateco elencati**

nella Tabella 2 in allegato alla parte generale delle istruzioni del modello Isa 2022, ipotesi da segnalare con il codice 17.

Evidente, tra queste 3, la causa di esclusione che più frequentemente si innesca è la prima; occorre però osservare come la riduzione dei ricavi/compensi di oltre un terzo si presenti come una condizione **molto stringente**.

Tale accadimento si è manifestato con una certa frequenza in relazione al periodo d'imposta **2020**, dove per molte attività vi sono state delle chiusure forzate prolungate, mentre nel **2021** fortunatamente le serrate sono state molto più circoscritte.

Ciò non significa che le attività non abbiano comunque risentito dei problemi derivanti dalla pandemia e possono trovarsi in gravissima difficoltà anche con **riduzioni dei ricavi/compensi più contenute** rispetto alla citata soglia del 33%.

Sul punto ci si è chiesti se una riduzione inferiore possa comunque essere ricollegata ad una causa di esclusione degli Isa, magari l'ipotesi residuale di **"non normale svolgimento dell'attività"**.

Tale questione era stata portata all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate, ricevendo purtroppo **risposta negativa**: nel corso del *forum* tenutosi con la stampa specializzata lo scorso gennaio, l'Agenzia ha puntualizzato che, **qualora la riduzione dei ricavi/compensi non dovesse raggiungere la soglia richiamata, la relativa causa di esclusione non troverebbe innesco e neppure troverebbe applicazione la causa di esclusione residuale**.

Secondo tale posizione, i **correttivi** introdotti sarebbero in grado di garantire, ai soggetti che non possono beneficiare delle cause di esclusione, una corretta applicazione degli Isa. **Non sarebbe quindi possibile invocare, quantomeno automaticamente, la causa di esclusione** relativa al non normale svolgimento dell'attività.

Ciò posto, nella sezione **"note aggiuntive"** è possibile comunicare all'Amministrazione finanziaria informazioni relative alla posizione soggettiva interessata dall'applicazione dell'Isa; è evidente che se la contrazione dei ricavi/compensi, pur non raggiungendo la soglia del 33%, fosse significativa, questo è un elemento che dovrà essere **tenuto in debita considerazione al momento dell'eventuale selezione** della posizione per future verifiche.

AGEVOLAZIONI

Dal Patent Box alla nuova superdeduzione 110%: impatti operativi per le aziende – seconda parte

di Gian Luca Nieddu



Come esposto nel [precedente contributo](#), la nuova superdeduzione 110% **manda dunque definitivamente in soffitta il vecchio regime Patent Box** non rendendolo più opzionabile con riferimento agli IP agevolabili (sulla base della previgente normativa) **a decorrere dal periodo di imposta in corso al 22.10.2021.**

Concentrandoci – per esigenze di semplicità espositiva – sui soggetti solari, giova ricordare che questi potranno beneficiare del **vecchio regime Patent Box** attivato nei precedenti periodi di imposta (i.e., fino al 2020), avendo infatti la possibilità di portarlo **a naturale scadenza**. Dopodiché, anch'essi **non potranno che beneficiare del nuovo regime opzionale di superdeduzione del 110%** dei costi di ricerca e sviluppo.

A tal proposito, è importate sottolineare una volta ancora come i costi di R&S agevolabili saranno **solo quelli relativi alle ridotte categorie di IP tutelabili**: in particolare, pesando alla vasta platea di piccole e medie imprese poco inclini alla registrazione di formule e brevetti, diviene **cruciale l'esclusione del know-how dal novero degli IP agevolabili**.

In relazione a ciò, deve poi aggiungersi che la nuova disciplina prevede che **non siano agevolabili quei costi di R&S che negli anni precedenti sono stati considerati ai fini del calcolo del vecchio Patent Box**.

Così, senza la possibilità del *recapture* ottennale consentito dalla nuova normativa, saranno in pratica **agevolabili solo quei costi sostenuti a partire dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale**.

Ad esempio, si consideri una società che entro il 31 dicembre 2020 abbia presentato **istanza di ruling** al competente ufficio della Agenzia delle Entrate secondo la previgente disciplina *Patent Box* allo scopo di definire in contraddittorio la **metodologia di calcolo del reddito agevolabile**

ai fini Ires e Irap generato dal proprio *know-how*.

L'accordo preventivo che verrà sottoscritto con l'Ufficio troverà applicazione ai periodi di imposta dal 2020 al 2024 e – successivamente – a partire dal **2025**, a tale società **non resterà che la possibilità di optare per la nuova superdeduzione 110%**, previa registrazione – ad esempio sottoforma di brevetti – delle **conoscenze che in precedenza erano state identificate quale *know-how***.

Ecco dunque che **soltanto i costi di R&S sostenuti da quel momento in poi** con specifico riferimento al suddetto IP (la cui creazione è iniziata negli anni passati e che adesso ottiene un titolo di privativa industriale) potranno beneficiare della **superdeduzione 110%**, ma **senza la possibilità del *recapture* ottennale**, con ciò dunque vedendo in pratica notevolmente ridotta la portata della agevolazione rispetto al previgente regime.

Infatti, **quando negli anni successivi alla creazione di un IP vengono svolte attività di R&S** più connesse magari al suo mantenimento ed accrescimento (piuttosto che ad una sua radicale trasformazione), può accadere che il profitto generato dallo sfruttamento di tale bene immateriale sia in proporzione molto maggiore rispetto ai costi di R&S sostenuti.

Ora, questa dinamica – che veniva sicuramente premiata dal vecchio Patent Box (il quale aveva comunque nel *carry forward* delle perdite dell'IP agevolabile il suo meccanismo di "bilanciamento") – viene invece **penalizzata** alla luce della impostazione del meccanismo di funzionamento della nuova superdeduzione 110%.

Pertanto, ne consegue che – nonostante tali società si trovino ancora ad **operare sotto la previgente disciplina Patent Box e solo fra qualche anno potranno avere accesso alla superdeduzione 110%** – si rende già oggi indispensabile effettuare una **attenta analisi del processo di sviluppo dei beni immateriali** all'interno dell'azienda, andando ad identificare

- quelli concepiti in passato di cui **continueranno le attività di R&S**,
- la stima dei **connessi costi di R&S e dei presumibili margini di profitto futuri**,
- nonché **quelli di nuova concezione** sui quali si baserà lo sviluppo nel prossimo futuro del business aziendale.

Tale analisi richiede un **approccio da vero e proprio piano industriale**: infatti, non si tratta solo di approfondire aspetti economici e finanziari, bensì anche **legali** connessi alla tutela ed allo sfruttamento degli IP già sviluppati e di quelli che saranno creati, nonché di mercato correlati al lancio di nuovi prodotti.

Concludendo, a ben vedere, si tratta di avviare una riflessione strategica che beneficerà del **contributo del top management** (*in quale direzione vogliamo andare?*), della **funzione R&S** (*quali conoscenze ci caratterizzano e come possiamo ulteriormente evolvere?*), della **funzione produzione** (*quali saranno i nuovi processi di ingegnerizzazione?*), della **funzione amministrazione-finanza-controllo** (*necessità di business plan dedicati e individuazione delle*

risorse), della **funzione affari legali** (*strumenti di tutela degli IP*) e di tutti gli **altri reparti aziendali che più o meno direttamente saranno chiamati a dare il loro contributo al cammino di crescita della società.**