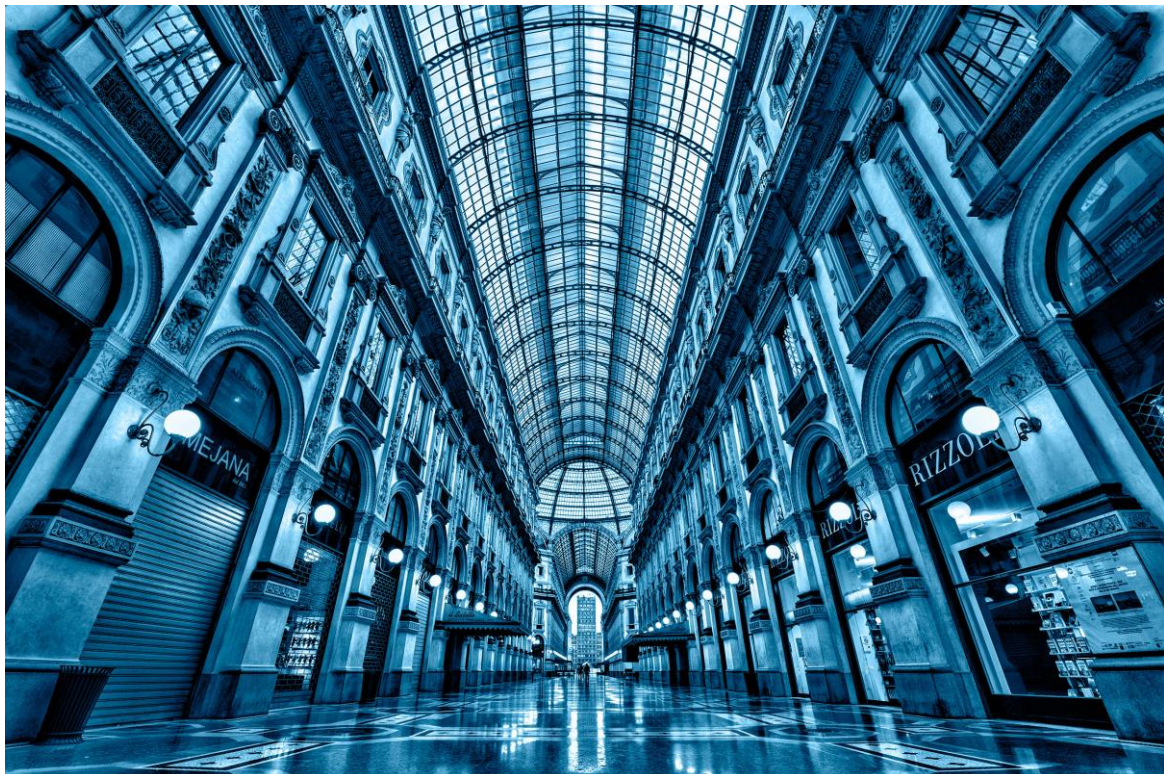


# Tax & Legal News

FOCUS: L'attuazione del nuovo patent box



## SCADENZE FISCALI

---

### FOCUS

---

- L'attuazione del nuovo patent box

### NEWS

---

#### OPERAZIONI STRAORDINARIE

- L'erede subentra nell'anzianità del possesso dell'azienda

#### IMPOSTE DIRETTE

- I conferimenti di azienda non incidono sull'Ace della conferitaria
- Studi associati e auto dei soci: la deduzione dei costi
- Il risarcimento del danno connesso alla cessione di quote è tassato come capital gain

#### IMPOSTE INDIRETTE

- Cessione di azienda: avviamento anche per le imprese in perdita

## SCADENZE FISCALI

---

### 15 Marzo

#### **Soggetti IVA: adempimenti contabili**

Emissione e registrazione delle fatture differite relative a beni consegnati o spediti nel mese solare precedente e risultanti da documento di trasporto o da altro documento idoneo ad identificare i soggetti tra i quali è stata effettuata l'operazione nonché delle fatture riferite alle prestazioni di servizi individuabili attraverso idonea documentazione effettuate nel mese solare precedente

### 16 Marzo

#### **Liquidazione e versamento dell'Iva**

Liquidazione e versamento dell'Iva relativa al mese precedente

#### **Versamento saldo IVA derivante dalla dichiarazione annuale**

Versamento, in unica soluzione o come prima rata, dell'IVA relativa all'anno d'imposta 2021 risultante dalla dichiarazione IVA annuale, senza applicazione della maggiorazione a titolo di interesse corrispettivo

L'elenco completo delle prossime scadenze fiscali può essere consultato al seguente link:

<https://www1.agenziaentrate.gov.it/strumenti/scadenzario/main.php>

## FOCUS

---

### L'ATTUAZIONE DEL NUOVO PATENT BOX

L'Agenzia delle entrate ha dato attuazione alla nuova versione del patent box, in vigore dal periodo di imposta 2021. Con il provvedimento 15.2.2022 n. 48243 vengono dettate istruzioni che riguardano:

- i soggetti che possono beneficiare dell'agevolazione;
- le attività rilevanti;
- le tipologie di spese ammesse alla maggiorazione del 110 per cento;
- la documentazione che deve essere redatta e consegnata in caso di accessi, ispezioni e verifiche per evitare l'applicazione di sanzioni in caso di rettifica operata dall'agenzia sull'applicazione del calcolo del patent box;
- il sistema delle opzioni.

Mentre su alcuni aspetti il documento conferma senza variazioni quanto si applicava già nella versione precedente del patent box, su molti altri vengono introdotti elementi innovativi. Concentriamo l'analisi su questi punti.

#### **Beni immateriali**

Nell'ambito dei brevetti, vengono richiamati esplicitamente le invenzioni biotecnologiche e i relativi certificati complementari di protezione, i brevetti per modello di utilità nonché i brevetti e i certificati per varietà vegetali e le topografie di prodotti a semiconduttori.

L'agevolazione si applica anche ai beni complementari: sono i beni immateriali collegati tra loro da un vincolo tale per cui la realizzazione di un prodotto o di un processo sia subordinata all'uso congiunto.

#### **Spese agevolabili**

L'articolo 4 del provvedimento individua cinque categorie di spese che possono beneficiare della maggiorazione del 110 per cento:

- spese per il personale con rapporto di lavoro subordinato, di lavoro autonomo o di altro tipo;
- quote di ammortamento, quota capitale dei canoni di leasing, canoni di locazione operativo e altre spese relative ai beni materiali e immateriali;
- spese per servizi di consulenza o di servizi equivalenti;
- spese per forniture di materiali e altri prodotti analoghi;
- spese per il mantenimento dei diritti sui beni agevolati, per il rinnovo dei diritti, per la protezione, la prevenzione delle contraffazioni e per il contenzioso a tutela dei diritti stessi.

Per tutte le voci indicate è ovviamente richiesta la diretta imputazione delle spese alle attività rilevanti ai fini del patent box. Le spese devono essere considerate nell'ammontare riconosciuto ai

fini delle imposte sui redditi (articolo 110 del Tuir) ma non si deve tenere conto di eventuali aumenti dovuti a rivalutazioni o riallineamenti.

Vi sono poi due chiarimenti che riguardano rispettivamente le spese “promiscue” e le quote di ammortamento.

Se le spese sostenute riguardano sia attività rilevanti (ricerca industriale e sviluppo sperimentale, innovazione tecnologica, design e creazione estetica, tutela legale) sia altre attività, la maggiorazione si applicherà solo sulla quota specificamente riferibile alle prime. Per la corretta individuazione dell'importo, la documentazione dovrà contenere una dichiarazione del legale rappresentante che individui il criterio oggettivo e verificabile di ripartizione.

Per quanto riguarda invece le quote di ammortamento, occorre rideterminarle applicando un correttivo sul costo fiscalmente riconosciuto dei beni: devono essere sottratti gli importi che hanno già usufruito della maggiorazione del 110 per cento. Questa precisazione è logica: in caso contrario, per le spese che vengono capitalizzate opererebbe un doppio beneficio, sia all'atto del sostenimento sia al momento del concorso ai risultati futuri sotto forma di maggiori ammortamenti del bene a cui si riferiscono.

### **Il recapture dei costi**

A partire dal 2021, possono essere recuperati ai fini del beneficio patent box le spese sostenute negli otto periodi precedenti (quindi dal 2013) se il bene immateriale ottiene il titolo di privativa nel corso del periodo di imposta.

Il provvedimento di attuazione introduce alcuni elementi operativi ulteriori; innanzi tutto, le attività che danno diritto al recupero, oltre a quelle indicate in precedenza, comprendono anche quelle di:

- ricerca fondamentale;
- ideazione e realizzazione del software protetto da copyright.

Non rilevano invece – e questo aspetto richiederebbe una giustificazione che invece nel provvedimento manca – le spese per l'ottenimento della privativa e, più in generale, quelle sostenute per la tutela giuridica dei beni immateriali.

Altre spese escluse sono quelle derivanti da attività che sono state considerate nel calcolo del nexus ratio del patent box (versione precedente) nei periodi di riferimento.

Infine, se l'azienda o il ramo di azienda che ha realizzato il bene sono stati oggetto di operazioni straordinarie, la variazione in diminuzione del 110 per cento delle spese pregresse spetta al soggetto che risulta titolare dell'azienda o del ramo nel periodo di imposta in cui viene ottenuto il titolo di privativa industriale. Nei casi di recuperi importanti, quindi, dovrà essere cura dell'avente causa il recupero di tutte le informazioni necessarie.

### **La documentazione**

I documenti che attivano la penalty protection (e cioè la disapplicazione di sanzioni in caso di rettifica successiva) devono essere raggruppati in due sezioni.

La sezione A illustra le caratteristiche del soggetto che richiede il beneficio. Le informazioni richieste sono:

- la struttura partecipativa dell'impresa;

- le attività rilevanti svolte con imprese associate;
- le attività commissionate a terzi indipendenti;
- il modello organizzativo dell'impresa;
- una relazione tecnica sulle finalità, i contenuti e i risultati delle attività svolte;
- la descrizione di funzioni, rischi e beni dell'impresa.

La sezione B è invece dedicata alle spese agevolabili e deve contenere i seguenti dati:

- le spese sostenute per ciascun bene, con importi riconciliati alle schede di mastro e ai bilanci;
- i dati giustificativi delle spese per il personale;
- l'indicazione dei costi promiscui e dei criteri oggettivi della loro ripartizione;
- l'indicazione delle variazioni fiscali riferibili ai beni.

La documentazione deve essere sottoscritta con firma elettronica con marca temporale entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi.

### **Le opzioni**

A conferma di quanto già chiarito dall'Amministrazione, dal 2021 non sono più possibili opzioni per il vecchio regime. Rimangono salve le scelte già manifestate per i periodi precedenti, che si estenderanno fino alla fine del relativo quinquennio. È salva la possibilità, in caso di ruling non conclusi, di optare retroattivamente per il nuovo regime.

## NEWS

---

### OPERAZIONI STRAORDINARIE

#### L'EREDE SUBENTRA NELL'ANZIANITÀ DEL POSSESSO DELL'AZIENDA (Cassazione, Sentenza 11.2.2022 n. 4444)

Secondo la Cassazione, nel passaggio di una azienda per successione, si eredita il periodo di anzianità nel possesso; conseguentemente, la cessione successiva può beneficiare della tassazione separata.

L'articolo 17 del Tuir, a questo proposito, fa riferimento alle *“aziende possedute da più di cinque anni”* e la nozione di possesso richiamata dalla norma coincide, secondo i Giudici, con quella civilistica, per cui, in base all'articolo 1146 del codice civile, *“il possesso continua nell'erede, con effetto dall'apertura della successione”*, senza soluzione di continuità.

Peraltro, anche altre norme del Tuir, ed in particolare l'articolo 58, regolano il passaggio di azienda mortis causa, e la continuità dei valori fiscali, cui la norma fa riferimento, consente la cumulabilità dei periodi di possesso dell'erede e del suo dante causa, perché non si sono verificati atti di realizzo della plusvalenza al momento della successione.

La Suprema corte individua poi una conferma in documenti di prassi amministrativa *“come ad esempio la risoluzione 14.2.2002, n. 42/E, in materia di cumulabilità dei periodi di possesso in caso di cessione di azienda per i conferimenti in regime di neutralità fiscale. Altra circolare del 4.8.2006, n. 28/E, afferma, in merito al requisito del quinquennio, che per gli immobili acquisiti in donazione si deve avere riguardo, non alla data in cui è avvenuta la donazione, bensì alla data di acquisto del donante; analogamente la risoluzione del 14.2.2014, n. 20/E, afferma che, in caso di risoluzione per mutuo consenso di un atto di donazione, il periodo di cinque anni rilevante deve partire sempre dalla data di acquisto da parte dell'originario donante e non vi è motivo per ritenere diversamente nel caso di successione mortis causa.”*

### IMPOSTE DIRETTE

#### I CONFERIMENTI DI AZIENDA NON INCIDONO SULL'ACE DELLA CONFERITARIA (Agenzia delle Entrate, Risposta ad Interpello 9.2.2022 n. 82)

I conferimenti di azienda o di rami d'azienda operati a favore di una società a fronte della corresponsione di un corrispettivo in natura non comportano alcuna sterilizzazione della base ACE in capo alla società conferitaria. Lo chiarisce l'Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello 9.2.2022 n. 82.

Nel caso esaminato, il conferimento d'azienda ha previsto l'apporto di un complesso di beni (ramo d'azienda) in capo allo stesso, il quale - in contropartita - ha ceduto una quota di partecipazione nella società conferitaria.

L'operazione ha presupposti simili alla cessione d'azienda con la differenza che in tale specifica operazione non vi è il pagamento di un corrispettivo in denaro ma l'attribuzione di un equivalente numero di quote nella società in cui si conferisce il complesso.

Tale circostanza (l'assenza di un corrispettivo in denaro) esclude che questa ipotesi possa rientrare, in capo al conferitario, nelle operazioni potenzialmente elusive previste dall'articolo 10, comma 3, lettera b), del DM 3 agosto 2017.

Ciò poiché nel conferimento viene a mancare il presupposto alla base della realizzazione del potenzialmente fenomeno duplicativo che la norma contrasta, ovvero il trasferimento di somme di denaro (che hanno già incrementato il capitale proprio di chi le ha ricevute) ad altri soggetti del gruppo potenzialmente legittimati ad usare tali somme per realizzare ulteriori conferimenti in denaro.

### **STUDI ASSOCIATI E AUTO DEI SOCI: LA DEDUZIONE DEI COSTI (Cassazione, Ordinanza 31.1.2022 n. 2831)**

Un'ordinanza della Cassazione torna sul tema della deduzione da parte dello studio associato dei costi sostenuti dagli associati per l'impiego di autovetture di loro proprietà. I giudici ricordano che in base all'articolo 164 del Tuir sono integralmente deducibili solo i costi concernenti i veicoli destinati esclusivamente all'attività propria dell'impresa, presumendosi un uso promiscuo negli altri casi: *"è peraltro onere del contribuente dimostrare tale presupposto, quale fatto costitutivo del diritto alla integrale deduzione, ferma restando la presunzione di uso promiscuo dei mezzi che, pur essendo strumentali all'attività d'impresa, non sono indispensabili per l'esercizio della stessa"* (Cassazione n. 31031 del 2018). *Grava peraltro sul contribuente l'onere di provare il fatto costitutivo del diritto alla deduzione dei costi (cfr. Cassazione. nn. 14858/2018, 2935/2015, 10964/2007)"*.

Il giudizio si basa sul fatto che la commissione regionale aveva concluso per l'integrale deducibilità dei costi assimilandoli al caso delle auto in uso ai dipendenti; pertanto *"Nella fattispecie la CTR ha pertanto, erroneamente, ritenuto che l'Ufficio non potesse contestare la deduzione integrale dei costi in relazione alla loro inerenza: doveva invece valutare se l'autoveicolo fosse o meno indispensabile ed esclusivamente utilizzato per lo svolgimento dell'attività d'impresa, costituendo ciò oggetto di prova da parte del contribuente"*.

Tuttavia, anche la pronuncia della Cassazione desta perplessità in quanto la fattispecie esaminata non si riferisce affatto ad autoveicoli di proprietà dello studio, bensì ad auto di proprietà dei soci di cui vengono dedotti i costi limitatamente all'impiego inerente all'attività professionale.

Su questo punto specifico, ricordiamo che la recente ordinanza 12.1.2022 n. 776 ha ritenuto deducibili i costi addebitati ad uno studio associato da parte dei soci per l'impiego delle autovetture personali, a condizione che siano riferiti all'utilizzo necessario per lo svolgimento dell'attività professionale.; non è stata ritenuta applicabile a questa fattispecie la norma sulla deducibilità del 40 % di tali costi, dato che l'articolo 164 del Tuir si riferisce all'impiego di mezzi propri nell'attività di impresa o di lavoro autonomo.

### **IL RISARCIMENTO DANNO CONNESSO ALLA CESSIONE DI QUOTE È TASSATO COME CAPITAL GAIN (Cassazione, Sentenza 17.2.2022 n. 5275)**

La sentenza 17.2.2022 n. 5275 della Cassazione ha esaminato il caso in cui un contribuente, costretto dagli altri soci a vendere ad un corrispettivo vile la propria quota in seguito ad una operazione di



aumento di capitale sociale, ha ottenuto in via giudiziale un risarcimento da parte degli altri soci. La natura di questo risarcimento non è quella di ristoro da un danno patrimoniale, bensì rappresenta una integrazione del prezzo di vendita delle partecipazioni, e come tale ai fini fiscali è una plusvalenza da tassare con le regole del capital gain.

Queste conclusioni sono riassunte nel seguente principio di diritto: *"Il risarcimento del danno conseguente alla cessione di azioni a prezzo vile, a causa della condotta degli altri soci connotata da abuso di maggioranza, in violazione dell'articolo 1375 c.c., come accertata dal giudice civile con sentenza definitiva, può costituire plusvalenza ai sensi degli articoli 67 e 68 del DPR n. 917 del 1986, assoggettabile a tassazione, esclusivamente nell'ipotesi in cui tale cessione, a prescindere dalla situazione soggettiva del disponente, in termini di volontarietà o meno del compimento dell'atto, sia qualificabile come lucro cessante, e quindi, come voce sostitutiva di reddito, restando invece esente in caso di configurabilità del risarcimento come mero danno emergente"*.

## IMPOSTE INDIRETTE

### CESSIONE DI AZIENDA: AVVIAMENTO ANCHE PER LE IMPRESE IN PERDITA (Cassazione, Ordinanza 14.2.2022 n. 4732)

L'Ordinanza 14.2.2022 n. 4732 della Cassazione ribadisce alcuni principi in materia di accertamento del valore dell'avviamento in caso di cessione di azienda, rinviando anche a decisioni precedenti per la motivazione delle conclusioni.

Le questioni rilevanti sono sostanzialmente due:

- la possibilità di rilevare la presenza di un avviamento nel caso di aziende in perdita;
- le regole di quantificazione dell'avviamento stesso.

Sul primo punto, l'ordinanza precisa che *"è errato ritenere che l'avviamento sia direttamente e risolutivamente collegato all'esistenza di un utile di esercizio negli ultimi tre periodi di imposta in quanto il dato rilevante è quello dei ricavi ottenuti dall'azienda (cfr. Cassazione n. 14336/2011); l'esistenza di un valore di avviamento dell'azienda non può essere esclusa sulla base della sola circostanza che l'impresa abbia subito delle perdite negli esercizi degli anni precedenti perché del valore complessivo dell'azienda fa parte quello dell'avviamento - costituente una qualità dell'azienda stessa -, che si somma al valore degli altri beni che la compongono in un'operazione che logicamente precede la detrazione delle passività, sicché non è aprioristicamente escluso né dall'esistenza né dall'ammontare di queste (cfr. Cassazione n. 10586/2011 (...)); non vi è ragione di escludere che anche un'azienda in perdita possa disporre nel patrimonio di componenti attivi, tra i quali beni immateriali come l'avviamento commerciale - nonché Cassazione n. 2702/2002, 1137/2006"*

Per quanto riguarda la questione della quantificazione dell'avviamento, la Cassazione ritiene ancora applicabili le regole del Dpr 460/1996: *"i criteri di cui al DPR n. 460 del 1996 possono essere utilizzati nonostante l'abrogazione di tale decreto da parte del DLgs. n. 218 del 1997, atteso che lo stesso non ha previsto un metodo alternativo di determinazione di tale valore, ferma la possibilità per il contribuente di dimostrare un valore inferiore dell'avviamento aziendale rispetto a quello accertato (cfr. Cassazione nn. 7750/2019), occorre altresì evidenziare che il contribuente non può limitarsi alla semplice opposizione all'utilizzo di una metodologia di calcolo, senza dimostrare l'incoerenza del metodo utilizzato, contestando la valutazione degli elementi di fatto che sono alla base dei criteri*

*utilizzati (cfr. Cassazione. n. 613 del 2006); è infatti onere del contribuente, che contesti l'accertamento, in base ad allegazioni puntuali e specifiche, che tengano conto dei fattori economici dell'azienda, dimostrare le ragioni della divergenza dei propri dati da quelli medi indicati dall'Amministrazione finanziaria (cfr. Cassazione n. 17787/2017)".*