

GLI ASPETTI TRIBUTARI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO 2015

dott. Mauro Nicola



**Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara**

Rivalutazione beni d'impresa

dott. Mauro Nicola



**Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara**

Rivalutazione beni d'impresa



Rivalutazione beni d'impresa

CONDIZIONI PER LA RIVALUTAZIONE



**VA ESEGUITA NEL BILANCIO
D'ESERCIZIO SUCCESSIVO A
QUELLO IN CORSO AL 31.12.2014**

**DEVE RIGUARDARE TUTTI I BENI
APPARTENENTI ALLA STESSA
CATEGORIA OMOGENEA +
ANNOTAZIONE INVENTARIO + NI**

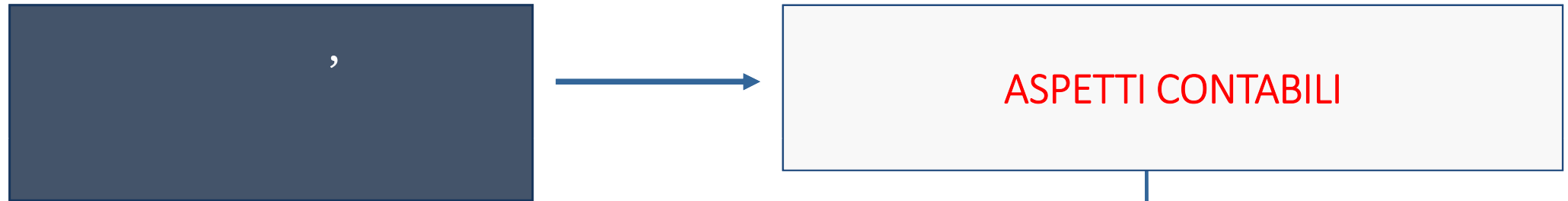


FISCALE

EFFETTO DIFFERITO

- **dal 2018** -> deduzione degli ammortamenti;
- **dal 2019** -> per calcolo plusvalenze/minusvalenze.

Rivalutazione beni d'impresa



1. AUMENTO CONTESTUALE DEL COSTO STORICO E DEL FONDO DI AMMORTAMENTO (rivalutazione di tipo monetario)

2. AUMENTO DEL SOLO COSTO STORICO (rivalutazione di tipo economico)

3. RIDUZIONE PARZIALE O TOTALE DEL FONDO DI AMMORTAMENTO

ATTENZIONE: Le modalità di cui ai punti n. 1 e 2 non possono mai portare il **costo rivalutato del bene** ad un **valore superiore al costo di acquisto di un bene nuovo dello stesso tipo**, o superiore al valore di sostituzione.

Rivalutazione beni d'impresa



Rivalutazione beni d'impresa

- **Art. 2426 C.C.** (possono, anche in deroga all'art. 2426 C.C., rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni,) *) ! + "" & alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, #)* ! & ! ,) # ' ! #) - ././0 1 .
- **La rivalutazione:**
 - deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio)*)) 2 3* ! #) - ././0 1 , per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1.1.2016;
 - deve riguardare * & ! # !!))) + # " + ! ;
 - deve risultare !! ! # 2 !2! # ! ! ! + # 2 .

Rivalutazione beni d'impresa

//

-) 2 # 2 * ' ! -> affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap e di eventuali addizionali nella misura 04 .
- maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione -> riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap - °) # ') *)) 2 a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (1.1.2018), mediante il versamento di un'imposta sostitutiva nella misura:
 - 54 # & ! "" # " & ;
 - /4 # & ! !! "" # " & .
- nel caso di cessione a titolo oneroso, assegnazione ai soci, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati # " ! ' 1 °) # ') *)) 2 (1.1.2019) -> determinazione delle plusvalenze o minusvalenze in relazione al costo del bene ante rivalutazione.

6 " !) + "" !) # #
2 # " #)

dott. Mauro Nicola

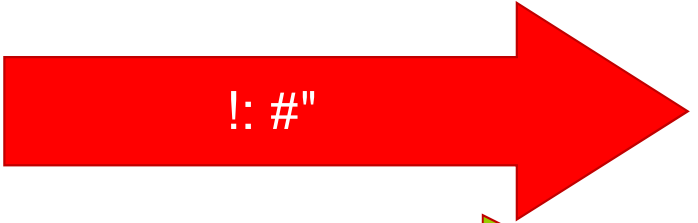


Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili di Novara

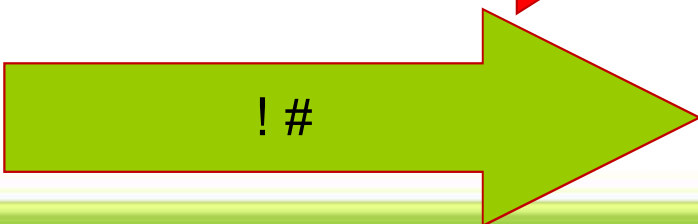
6

!.
/778/
1. ./0 -

++ (deducibilità compenso amministratore unico
 | " !) , " " !) # # * !) # ! !) ! * &
, " #) 9 ciò in quanto, sussiste un'equiparazione tra
 amministratore unico e imprenditore (la remunerazione riconosciuta
 rientrerebbe in quella relativa all'attività svolta dall'imprenditore, la
 cui deducibilità è vietata dalle disposizioni del TUIR).



6)) ' ! -.0;./0 0\$!. ;80/



6)) ' ! 0. ./0 0\$!. /1<78

) *' ! - . ./0 /\$!. -=

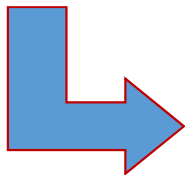
6

) *' ! - . /./0 /\$!. -=

L'art. 95, comma 5, del "nuovo" TUIR stabilisce che **"I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'art. 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti"**.



a seguito dell'eliminazione del rinvio contenuto nell'articolo 95 del "vecchio" TUIR, !!#)* >)) & , ' !))' ! !!* !)' ! 2 #) 3* # +* # ! ,))) .



le disposizioni inerenti l'IRES trovano ' ! !% ! !:# !) !! " 2 e in accomandita semplice) +* ,) #)) # !2 ! !* ! "" , # 75 ?!* 2 ? per cui "il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II".

6

@

- ❑ Cass. SS.UU. n. 21933 del 29/8/2008 (in ambito civilistico – azione di responsabilità)
- ❑ attribuzione e determinazione di compensi deve avvenire a pena di **nullita'** con **specificata** delibera assembleare
- ❑ **insufficienza** della delibera di approvazione del bilancio in cui sono inseriti i compensi non previamente deliberati

6

@

Quali ricadute in ambito tributario?

Cass. n. 20265 del 4/9/2013

1. Richiamo alla sentenza di SS.UU.
2. Mancanza di specifica delibera
3. Insussistenza (o carenza) degli elementi fattuali



- a. Preventiva delibera assembleare
- b. Iscrizione libro paga e libro matricola
- c. cedolini / scheda contabili

C.T.R. Torino n. 21/28/10 del 25/3/2010

Cass. n. 17673 del 19/7/2013

1. Richiamo (indiretto) alla sentenza di SS.UU.
2. Mancanza di specifica delibera
3. Assenza della prova di predeterminazione comp.

6

@

Rimedi

- Assenza di delibera specifica:
 - previsione di apposito punto all'odg in sede di approvazione bilancio (ratifica)
 - assemblea totalitaria che specificamente discute e approva la proposta di determinazione compenso agli amministratori (cfr. Cass. n. 20265 4/9/13)

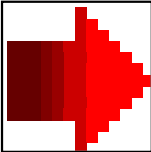
- Compensi erogati in misura superiore a quelli deliberati:
 - vd. sopra

6

6)) . 7.1./0 -) ! ! ' !. <0-5

congruità dei compensi

*...rientra nei poteri dell'Amministrazione finanziaria la valutazione di congruità dei costi e dei ricavi esposti nel bilancio e nelle dichiarazioni, anche se non ricorrano irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi negli atti giuridici d'impresa, con possibile negazione della deducibilità di un costo ritenuto **insussistente o sproporzionato**, non essendo l'Ufficio vincolato ai valori o ai corrispettivi indicati nelle delibere sociali o nei contratti.*



{

 6)) ' ! .0./0 -\$!. -/1-

 6)) ' ! 1. /0 -\$!. /778/

6 A 6

Cassazione: NO

- n. 6599/2002
- n. 21155/2005
- n. 28595/2008
- n. 24957/2010

Cassazione: SI

- n. 12813/2000
- n. 13478/2001
- n. 20748/2006
- n. 21221/2006
- n. 21169/2008
- n. 10257/2008
- n. 9497/2008
- n. 24957/2010
- n. 4554/2010
- n. 26480/2011
- n. 3243/2013
- n. 25572/2013

6

6

I compensi spettanti agli amministratori delle società ed enti di cui all'articolo 73, comma 1, sono deducibili nell'esercizio in cui sono corrisposti; **quelli erogati sotto forma di partecipazione agli utili, ..., sono deducibili anche se non imputati al conto economico.**

Il compenso non va a CE

RF40

Utile spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)

,00

6

# 2) ! + ! #	➔)) " 2 # ! !
---------------	---	--------------

# 2) ! #! 2	➔	2 # * ! "
-----------------	---	-----------

Circ. 105/E/2001
Ris. 56/E/2002

++ # # # :)) !

6 !!)) ! ! 2 "" !) # # <i>(es.: geometra per società di costruzione)</i>

6

)) " 2 # !!

2! ' :)



6 " !) (#!)) #+
B) # ' 2 (#!))) # C

. <7 .7 (" !) * & + " !

. 7 . (" !) " ! & # # ! ! /0 -) ##)) ! #
- . /0 1 *(il 12 cade di domenica)*

6

2 # * !"
B "" !) # # # # 2 C

2 ! :)



6 " !) (# !)) B) # C

. 71 . (" !) " ! & # # ! ! / 0 -) ##)) ! #
- . / . / 0 -

* & #

6

6 " !) " ! /0 \$ ##)) # !*! ! /0 -

!! /0 /
B !! /0 C



D* # E @ # ' ! ! *"!
E 7

!! /0 1
B !! /0 -C



D* # E @ # ' ! ! " !* ' !
E10

!*! " !)

"" !) # #
(causa crisi)



22 ! ! ' 2 # , " #) F
!)) * ! " ' ! : ! :) F

6

6 " !) " ! /0 \$ ##)) # !*! ! /0 -

!! /0 /
B !! /0 C



D* # E @ # ' ! ! *"!
E 7

!! /0 1
B !! /0 -C



D* # E @ # ' ! ! " !* ' !
E 10

!*! " !)

"" !) # #
(causa crisi)



22 ! ! ' 2 # , " #) F
!)) * ! " ' ! : ! :) F

6 ")) :)) 2 # : # 2) *)) 2
2 #) " ! @ # % #

! ! (6 6
B # # /8.7. <<1\$!. 8-= C

6

6 " !) " ! /0 \$ ##)) # !*! ! /0 -

!! /0 /
B !! /0 C



D* # E @ # ' ! ! *"!
E 7

!! /0 1
B !! /0 -C



D* # E @ # ' ! ! " !*! !
E10

!*! " !)

"" !) # #
(causa crisi)



22 ! !
/ 11+ -

Possibile soluzione per evitare tale situazione?
DELIBERA ASSEMBLARE
DI REVOCA DEL COMPENSO

)) 2

/0 ##

6 6

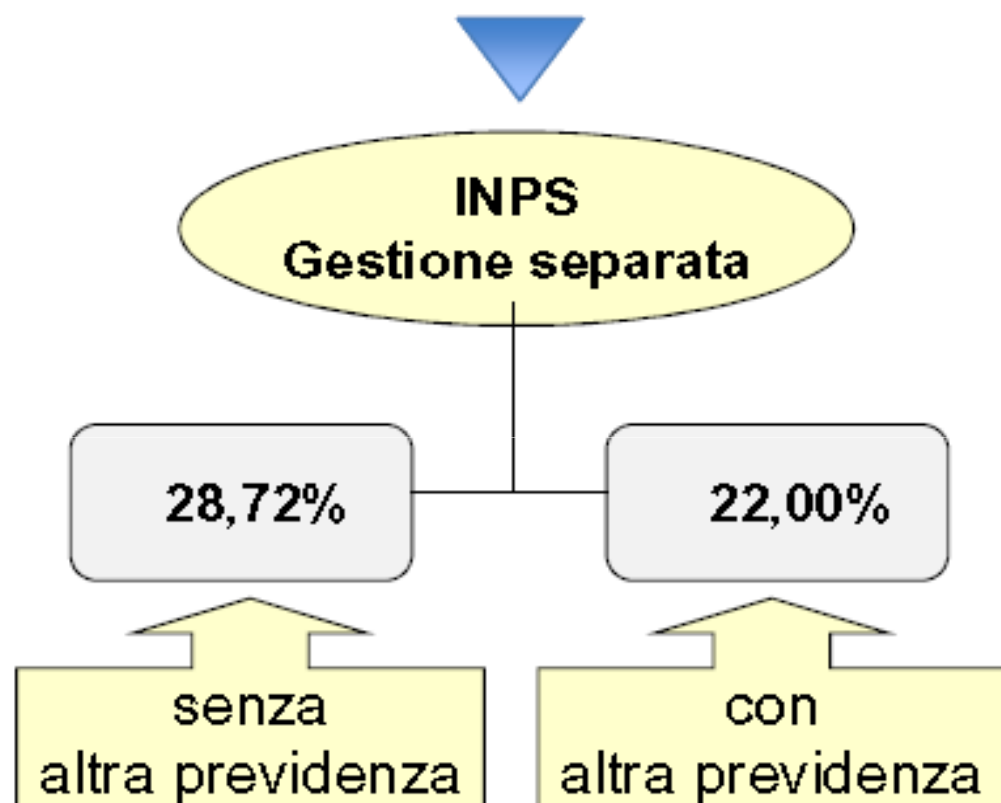
~ # # /8.7. <<1\$!. 8-= C

6

6

(Circ. INPS n. 18/2014)

(Circ. INPS n. 18/2014)



Minimale

€ 15.516,00

(ai soli fini della quota annuale pensionabile)



Massimale

€ 100.123,00

CONTRIBUTI SOCI SRL

dott. Mauro Nicola



**Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara**

LA NORMATIVA

- La questione trae origine dall'art. 3-bis del D.L. 384/92 convertito dalla L. n. 438/1992, secondo il quale a decorrere dall'anno 1993, l'ammontare del contributo annuo dovuto dai soggetti iscritti alle gestioni dei contributi e delle prestazioni previdenziali degli artigiani e degli esercenti attività commerciali, titolari, coadiuvanti e coadiutori, è rapportato alla totalità dei redditi d'impresa denunciati ai fini IRPEF per l'anno al quale i contributi stessi si riferiscono.

LA NORMATIVA

- L'INPS, quindi, sostiene che i contributi vadano calcolati sulla somma (totalità) dei redditi derivanti (anche) dalla partecipazione in società di capitali, a prescindere dalla verifica dell'eventuale attività lavorativa nelle predette società ad opera del percipiente. In particolare, nella circolare n. **102/2013** viene precisato che *“la quota di impresa della S.r.l. costituisce base imponibile ai fini che qui interessano sia allorché il socio sia tenuto all'iscrizione alle Gestioni degli artigiani e dei commercianti per l'attività svolta nella società a responsabilità limitata, sia allorché il titolo di iscrizione derivi dall'attività esercitata in qualità di imprenditore individuale o di socio di una società di persone, e ciò per effetto di quanto disposto dall'art. 3-bis della legge 438/1992”*.

☐ Corte di Appello dell'Aquila => Sentenze (nn. 752 e 774/2015 del 25/06/2015)

☐ # " #) !*! :!
: 2)) # # : #) *) 2 " ! " #)
"" # # + !

☐ Fondazione Studi CdL circolare n. 15/2015

CONTRIBUTI SOCI SRL



E 6 6 6 . 7=/0 7

- 2 documenti operativi con cui opporsi alla rivendicazione da parte dell'INPS dei contributi previdenziali sui redditi da partecipazione a società di capitali.
- Un primo fac-simile è per la richiesta di rimborso per chi ha già pagato.
- Un secondo fac-simile è per il ricorso amministrativo avverso provvedimento di recupero dell'Inps, nell'ipotesi in cui lo stesso non si adeguasse all'indirizzo giurisprudenziale.

CONTRIBUTI SOCI SRL



E 6 6 6 . 7=/0 7

➤) ' ! 6 => *' ! G #
 " #) !*! : ! EH !! *I % # : # #) \$
) ! % # # % " \$ + # G#
 " #) H.

- La differenza fra le due tipologie reddituali è di palmare evidenza: mentre i redditi di capitale presuppongono la sola partecipazione al capitale o al patrimonio di una società, indipendentemente da qualsivoglia attività lavorativa, quelli di impresa presuppongono che il reddito derivi dal l'esercizio, per professione abituale, di una impresa; ergo: siano il frutto di una attività lavorativa.
- Nella prima declinazione assurge ad elemento determinante il (solo) capitale; nella seconda (reddito di impresa) è l'esercizio abituale dell'attività a costituirne l'elemento peculiare.

CONTRIBUTI SOCI SRL



6

D

- Sentenza n. 752 del 25.06.2015 della Corte di Appello dell'Aquila, nel confermare la sentenza n. 639 del 17.06.2014 emessa dal Tribunale di Pescara, respinge la pretesa dell'INPS, pretesa diretta ad assoggettare a contribuzione anche i redditi (di capitale) prodotti dal ricorrente per effetto della mera partecipazione in alcune società di capitali.
- I Giudici distrettuali, infatti, hanno chiarito che la " # # ' ! – senza che corrispondesse la prestazione lavorativa all'interno delle società di capitali (!: # " ! \$ #) J \$ # 2 ! # # & # ! !)) – non integrasse gli estremi previsti dalla norma per l'assoggettamento alla contribuzione previdenziale (commercianti) **trattandosi, nella fattispecie, di redditi di capitale e non d'impresa.**
- !)) ! \$!! * !)) # && + ! # & * 2 B * K + * ! #) ' ! # 2 ! C !)) ! * ! #) ' ! 2 # 2 .

CONTRIBUTI SOCI SRL



6 6

□ 3* !) # \$ # " ! ' ! &)
" ! & # 2 #) " ! ! # & * 2*
) ! " " # ! 2 :: * " !
) " " # * # " #) B # . 77
C # @ 3* :: # # 2 # @
! # & * ! ! !! ") .

□ Sul punto, i CdL si augurano che l'INPS provveda all'immediatamente acquisizione dell'interpretazione giurisprudenziale e che, per l'effetto, possa ritenersi superata la circolare n. 102/2003.

DEDUCIBILITA' INTERESSI PASSIVI

dott. Mauro Nicola



**Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara**

INTERESSI PASSIVI

Il Decreto Internazionalizzazione contiene un art. 10 bis che modifica l'art. 96 TUIR. L'art. 10 bis è rivolto a modificare i limiti di deducibilità degli interessi passivi relativi ai titoli obbligazionari e a riconoscere la piena deducibilità degli interessi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione (immobiliari di gestione).

- Modifica della composizione del ROL ai fini dell'art.96 TUIR.
- Abrogazione limiti deducibilità, per l'emittente, degli interessi passivi relativi ai titoli obbligazionari.
- Riconoscimento della piena deducibilità degli interessi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione (immobiliari di gestione).

+ ! #)))) 2 * &
(articolo 96 del Tuir)

! #)))) 2 B !#)) " C



* &



! " + ! #)) 2
B # 2 !)) " C

!



* & ! "
-04



:: # ! tra valori e costi della produzione di cui alle lettere a) e b) del conto economico

) *) gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali e immateriali e i canoni di locazione finanziaria di beni strumentali

" #) i dividendi relativi a partecipazioni detenute in società controllate non residenti (articolo 4, comma 1, lettera a) del decreto delegato crescita e internalizzazione)



INTERESSI PASSIVI

6 6

- Compensazione delle eccedenze di con le eccedenze di ! #)))) 2 .
- L'ammontare dei medesimi, trasferito alla fiscal unit, deve corrispondere.
- # " # ! #!' ! "' ! , il ROL della partecipata estera si aggiungeva «virtualmente» (a determinazione condizioni) alle eccedenze di ROL delle partecipate italiane (non i redditi!). ***In tal modo veniva discriminato il Gruppo ramificato solo all'estero.***
- 6 ! # ! #!' ! "' ! , viene abrogato co.8 art.96 TUIR (riporto del ROL delle società estere in caso di consolidato) e previsto che nel calcolo del ROL si tiene altresì conto, in ogni caso, dei 2 ! !)) relativi a partecipazioni detenute in società #) ! , che risultino controllate.

INTERESSI PASSIVI

6

- **Art. 126 D.Lgs. n. 46/2001**, dal 1995 limite alla deducibilità degli interessi passivi per l'emittente (doppio del tasso ufficiale di riferimento per le obbligazioni negoziate, tasso ufficiale aumentato di 2/3 per le altre).
- **Art. 126 bis D.Lgs. n. 46/2001**, tali interessi continuano ad essere sottoposti al test dell'art.96 TUIR ma non soffrono di un'indeducibilità specifica (abrogati i limiti dell'art.3, co.115 L.549/95).

INTERESSI PASSIVI

6

B # . .-5 ./

11=08C

- # " # ! #!' ! "' ! , la prassi dell'ADE (RM 323E/2007, CM 37E/2009, CM 7E/2013), aveva generato dubbi applicativi **sull'ambito soggettivo** della norma di favore, ovvero l'integrale deducibilità, in deroga all'art.96 TUIR, degli interessi passivi dipendenti da finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.
- 6 ! # ! #!' ! "' ! , vengono chiariti i criteri di individuazione dei soggetti agevolati, ovvero le società per le quali ricorrono !+ *! " ! le seguenti condizioni:
 - 1) valore dell'attivo patrimoniale costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione;
 - 2) ricavi rappresentati per almeno i 2/3 da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale dei fabbricati.

INTERESSI PASSIVI

6

B # . .-5 ./

11=08C

- Quanto "& ++ 2 \$ occorre ricordare che:
 - 1) rilevano sia gli immobili # " ! , sia quelli) #*" ! # ! *# \$ purchè destinati alla locazione;
 - 2) il mutuo ipotecario deve avere ad oggetto gli stessi immobili destinati alla locazione;
 - 3) le stesse considerazioni valgono anche per gli immobili detenuti con contratti di leasing.

INTERESSI PASSIVI

- ❑ La norma apporta alcuni interventi di razionalizzazione al regime di deducibilità degli interessi passivi.
- ❑ In primo luogo, ai fini della deduzione, viene prevista (risultato operativo lordo) anche dei 2 ! !)) # 2 ! !)
! #) # .
- ❑ Si dispone l'abrogazione della norma che consente di calcolare il limite di deduzione degli interessi passivi includendo virtualmente nel consolidato nazionale anche le società controllate estere, in modo da poter tener conto anche del Rol di tali società.

INTERESSI PASSIVI

! " :) ! * & + ! #))
)) 2 # :!! " !))) !:2 #
) %)2 +! 2 "" & # \$) : ! %
 !#" 2) %)2 +!
 :: 2 " ! # 2 ! " ! 2 "" & #
 22 # * 2 # 2 # " ! K) * #
 " ++ # # 2 # !#" + "" &) !
 ' ! * # 2) ! # #) ! ! # " ! *
 #' !! ' ! :: ' ! \$ * 2 #
 ##) 2) # 2 ! " !) * 2 #
 ! #" : &&# .

Infine, viene abrogata la norma che limita la deducibilità degli interessi passivi su titoli obbligazionari negoziati in paesi non *white list*.

LE RINUNCE CREDITI DEI SOCI

dott. Mauro Nicola



**Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara**

L'ATTUAZIONE DELLA DELEGA

Nuovo art. 88 co. 4-*bis* TUIR



La sopravvenienza attiva relativa alla rinuncia crediti dei soci è non tassata nei limiti del valore fiscale del credito rimesso.

Il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero.

LE REGOLE ATTUALI

Il creditore



L'importo della rinuncia incrementa il costo della partecipazione.

Il debitore



L'importo della rinuncia non è tassato.

Il credito rinunciato



- ✓ Non rileva natura commerciale o finanziaria.
- ✓ Non è necessaria la proporzionalità della rinuncia.
- ✓ Non è rilevante il trattamento contabile.
- ✓ Non rileva il valore fiscale del credito.

IL CAMBIO DI PROSPETTIVA

OGGI

L'intassabilità della rinuncia ai crediti da parte dei soci si giustifica, in via sistematica, in virtù della cointeressenza del socio-creditore alle vicende della società partecipata. Non è necessaria la specularità tra situazione del creditore e del debitore.

FUTURO

Si crea un rapporto diretto tra regola per il creditore e regola per il debitore. Si supera la logica attuale.

I CASI DA ANALIZZARE

**Valore fiscale del
credito uguale
all'importo
rinunciato**



Le regole
rimarranno uguali

**Valore fiscale del
credito inferiore
all'importo
rinunciato**



Le regole cambiano

Ipotizzando un
credito di 100 con
valore fiscale di 80,
l'irrilevanza
reddittuale sarà
riconosciuta solo
per 80



ESEMPIO 1

Il socio A vanta un credito nei confronti della partecipata B di 100. Il valore fiscale del credito è 100.

	2015	2016
Importo del credito	100	100
Valore fiscale del credito	100	100
Effetti della rinuncia in capo al socio	Incremento partecipazione 100	Incremento partecipazione 100
Effetti della rinuncia in capo alla partecipata	Sopravvenienza non tassata 100	Sopravvenienza non tassata 100

ESEMPIO 2

Il socio A vanta un credito nei confronti della partecipata B di 100. Il valore fiscale del credito è 80.

	2015	2016
Importo del credito	100	100
Valore fiscale del credito	80	80
Effetti della rinuncia in capo al socio	Incremento partecipazione 80	Incremento partecipazione 80
Effetti della rinuncia in capo alla partecipata	Sopravvenienza non tassata 100	Sopravvenienza non tassata 80 (20 tassato)

LE REGOLE FUTURE

Il creditore



L'importo della rinuncia incrementa il costo della partecipazione.

Il debitore



L'importo della rinuncia non è tassato per un importo pari al valore fiscale del credito.

Il credito rinunciato



- ✓ Non rileva natura commerciale o finanziaria.
- ✓ Non è necessaria la proporzionalità della rinuncia.
- ✓ Non è rilevante il trattamento contabile.
- ✓ Rileva il valore fiscale del credito.

LA DICHIARAZIONE DEL SOCIO

Adempimento obbligatorio



Al fine di poter riconoscere in capo al debitore il valore fiscale del credito, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore. In assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero.

ENTRATA IN VIGORE

La novità è contenuta nel DLgs. 14.9.2015 n. 147



Il co. 2 dell'art. 13 del DLgs. 147/2015 dispone che la disposizione commentata si applichi a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di entrata in vigore del presente decreto (il decreto legislativo è entrato in vigore il 7.10.2015) e quindi nella generalità dai casi dal 2016.

L'IMPATTO DI MAGGIOR RILEVANZA

Per poter riconoscere in capo al debitore il valore fiscale del credito, il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore. In assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero.



ATTENZIONE

Questa regola vale per tutte le rinunce anche per quelle in cui l'importo della stessa è pari al valore fiscale del credito che deve anche in questo caso essere dichiarato.

PERDITE E SVALUTAZIONI CREDITI

dott. Mauro Nicola



**Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara**

IL TRATTAMENTO CONTABILE (ART. 101 CO. 5 TUIR)

Presenza di “elementi certi e precisi” *ex lege*

Credito di modesta entità e decorso di un periodo di sei mesi dalla scadenza di pagamento del credito stesso

Quando il diritto alla riscossione del credito è prescritto

€ 5.000 per le imprese di più rilevante dimensione

Non superiore a € 2.500 per le altre imprese

Svalutazione «civilistica» = Perdita «fiscale»

LA PERDITA SU CREDITI

La perdita su crediti può considerarsi **definitiva**, senza onere di dimostrazione degli elementi certi e precisi (di cui all'art. 101 co. 5 TUIR), in tutti i casi di

*“cancellazione dei crediti dal bilancio operata **IN APPLICAZIONE DEI PRINCIPI CONTABILI**”.*

Assumono rilievo gli eventi realizzativi, con effetti estintivi dei crediti, di carattere “giuridico”, che determinano la cancellazione degli stessi dal bilancio.

Resta fermo il potere dell'A.F. di sindacare l'elusività dell'operazione, ai sensi dell'art. 37-*bis* del DPR 600/73, nonché l'inerenza in presenza di un'operazione antieconomica che dissimuli un atto di liberalità (principio già affermato nella C.M. 26/E/2013).

DLGS. INTERNAZIONALIZZAZIONE PERDITE SU CREDITI (ART. 101 CO. 5 TUIR)

Le procedure concorsuali e paraconcorsuali

- ✓ Anche i piani di risanamento attestati iscritti al Registro delle Imprese (art. 67 co. 1 lett. D) L. fall.)
- ✓ Fallimento
- ✓ Liquidazione coatta amministrativa
- ✓ Concordato preventivo
- ✓ Amministrazione straordinaria
- ✓ Gli accordi di ristrutturazione dei debiti (art. 182 L. fall.)

DLGS. INTERNAZIONALIZZAZIONE PERDITE SU CREDITI (ART. 101 CO. 5 TUIR)

La deducibilità delle perdite su crediti da piani attestati di risanamento

- ✓ Iscritti nel Registro delle imprese – Se non iscritti ?
- ✓ Nei limiti della perdita rilavata dal piano
- ✓ Decorrenza dal 2015
- ✓ Svalutazioni/perdite stanziata precedentemente (?)
- ✓ Iscrizioni piani precedenti (?)

DLGS. INTERNAZIONALIZZAZIONE PERDITE SU CREDITI (ART. 101 CO. 5 TUIR)

Ancora senza copertura “legislativa” le perdite su crediti derivanti da:



Composizione crisi Debitore
non fallibile (L. 3/2012)



Composizione crisi
Consumatore (L. 3/2012)

DLGS. INTERNAZIONALIZZAZIONE PERDITE SU CREDITI (ART. 101 CO. 5 TUIR)

Le perdite su crediti sono deducibili “in ogni caso” se il debitore estero è assoggettato a procedure estere equivalenti a quelle interne (collocati in paesi che garantiscono un adeguato scambio di informazioni).

DLGS. INTERNAZIONALIZZAZIONE PERDITE SU CREDITI (ART. 101 NUOVO CO. 5-BIS TUIR)

*“Per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi del co. 5, nel periodo di imputazione in bilancio, **anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo** a quello in cui, ai sensi del predetto comma, sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, **sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio**”.*

DLGS. INTERNAZIONALIZZAZIONE PERDITE SU CREDITI (ART. 101 CO. 5 TUIR)

Perdite su crediti da procedure concorsuali

- ✓ L'apertura della procedura rileva come momento iniziale "legale" per il riconoscimento degli elementi certi e precisi della perdita su crediti
- ✓ Rileva (come per i minicrediti) l'imputazione a Conto economico
- ✓ Deduzione consentita anche se l'imputazione avviene in un periodo di imposta successivo all'apertura della procedura
- ✓ Limite periodo d'imposta in cui il credito avrebbe dovuto essere cancellato in base a OIC 15

DLGS. INTERNAZIONALIZZAZIONE PERDITE SU CREDITI (ART. 101 CO. 5 TUIR)

Deduzione fiscale delle perdite su “minicrediti”

- ✓ Deduzione non necessaria nell’esercizio in cui scadono i 6 mesi dalla scadenza originaria – problema della competenza
- ✓ Deduzione ammessa anche in un periodo di imposta successivo
- ✓ Necessaria comunque l’imputazione a Conto economico
- ✓ Limite temporale dato dall’esercizio in cui si sarebbe dovuto cancellare il credito secondo quanto prevede l’OIC 15 (cessazione titolo giuridico)

DLGS. INTERNAZIONALIZZAZIONE PERDITE SU CREDITI (ART. 101 CO. 5 TUIR)

*“L’articolo 101, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 **si interpreta** nel senso che le svalutazioni contabili dei crediti di modesta entità e di quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, deducibili a decorrere dai periodi di imposta in cui sussistono elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale ed eventualmente non dedotte in tali periodi, **sono deducibili nell’esercizio in cui si provvede alla cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili**”.*

CLAUSOLA DI SALVAGUARDIA

Super-ammortamenti o ammortamenti al 140%

dott. Mauro Nicola



**Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara**

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

! (alle imprese e ai lavoratori autonomi che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi, viene consentito **! # " ! #) 3*) ' ! 104**
B) C : ! *## " ++ # 3* "" # " ! = !!) !+ .

L'agevolazione riguarda:

- i titolari di reddito d'impresa;
 - i lavoratori autonomi;
- a prescindere dal regime contabile adottato (contabilità ordinaria o semplificata), mentre si ritengono **!! ! #)) :**
- **) ++ ! # + " : #: #** , posto che gli stessi determinano il reddito applicando il coefficiente di redditività ai ricavi / compensi;
 - **! # &* ! " ! "** in quanto, *in costanza di applicazione del regime*, il costo dell'immobilizzazione materiale è interamente deducibile nell'anno di acquisto e non per ammortamento (*dubbio: possono beneficiare della maggiorazione?*).

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

6

+ # *# (Ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi

7 &# /0 7 - "&# /0 5\$

con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40%.

- gli acquisti di:
- &! " #)#*"! # 3* - ./ . <;;) &)
 - :: ! "" # " ! !: # # 5\$749
 - + 3*) : &&#)#*' !

(??? Compresa la categoria "Costruzioni leggere", riguardante tettoie, baracche e simili, normalmente ammortizzabile fiscalmente con aliquota del 10% ???).

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

D

#*"

Investimenti in beni strumentali di uso durevole ed atti ad essere impiegati come) #*"

!)
*! # !: # #

Si ritengono rientrare nell'agevolazione anche i beni di costo unitario inferiore a € 516,46.
" L 7 5\$15 deve risultare riferito al costo del bene
! " ++ #' ! del 40%.

6 "

Sono strumentali per il comodante i beni utilizzati dal comodatario nell'ambito dell'attività funzionale all'esigenza di produzione del comodante e che cedono le proprie utilità anche all'impresa comodante.

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

D /

3*)
M! 2 N

Il # 3*) ! 2 sussiste se il bene viene acquistato dal produttore o da un soggetto diverso dal produttore e dal rivenditore purché non utilizzato né da parte del cedente, né da alcun altro soggetto.

!
)) !)% O
"

Si ritengono rientrare nell'agevolazione anche i beni che sono stati esposti in *show room* ed utilizzati esclusivamente dal rivenditore solamente per scopi dimostrativi.

!
"))

Per i beni complessi ai quali hanno concorso anche beni usati -> requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene -> entità del costo dei beni usati non deve essere prevalente rispetto al costo sostenuto.

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

E 6 6 6

!
")

L'agevolazione riguardante i "super-ammortamenti", per il calcolo degli acconti dovuti per il periodo d'imposta:

- *in corso al 31.12.2015*, non esplica effetti;
- *in corso al 31.12.2016*, si deve considerare quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza dell'agevolazione.

*) #

Irrilevanza dei "super-ammortamenti" ai fini degli studi di settore -> comma 97 prevede l'assenza di effetti sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore.

6*** & !
+ 2 ' !

la misura relativa ai "super-ammortamenti" può essere fruita anche in presenza di altre misure di favore (es.: nuova Sabatini), salvo esclusioni previste.

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

A 6D

6

+

i beni possono essere acquistati:

- a titolo di proprietà -> dovrebbe essere ammissibile anche la realizzazione in economia;
- in *leasing*.

' !
2
! ++

Si devono ritenere esclusi per gli utilizzatori sia la locazione operativa (*senza opzione di riscatto*), sia il noleggio -> l'agevolazione può competere alle società di locazione e/o noleggio.

) *) !

Si devono ritenere esclusi gli investimenti in beni immateriali (es. *software*) e/o con beni "usati" (vale a dire i beni a qualunque titolo utilizzati), nonché i beni merce (anche se trasformati o assemblati per la vendita) e i materiali di consumo.

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

6

- $\#^* < \& + " ! 3^* " ! \#$
 - condutture -> ammortizzabili all'8%;
- $\#^* P / = \& \# *' !) \# \& *' ! +) ! \#$
 - condutture per usi civili (reti urbane) -> ammortizzabili all'8%;
 - condutture dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione -> ammortizzabili al 10%;
 - condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso-acquiferi e condotte di derivazione e allacciamento -> ammortizzabili al 12%;

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

6 /

➤ #* P 1=8) & " ! #" # #" C

- Condotture -> ammortizzabili all'8%;

➤ #* P 1 7 : ## 2 \$) # ' & ! # \$ 2 + ! #) # ! \$
 # " 2 \$: ## 2 " # ! \$: 2 \$: * ! # \$: * ! 2 \$) 2
) !) # C

- materiale rotabile, ferroviario e tramviario, con esclusione delle motrici -> ammortizzabili al 7,5%

➤ #* P \$ / - #) # # \$ " # " \$ * \$: * 2
 + * ! # C

- aerei completi di equipaggiamento, con motore a terra, ammortizzabili al 12%.

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

A

7 /0 7



- 6 /0 5

3*)



+ (data di consegna o spedizione;
oppure, se diverso e successivo:
-> momento in cui si verifica il trasferimento proprietà.

) !+



+ (data di consegna del bene al locatario, salvo il caso in cui risulta operativa la clausola inerente al collaudo o all'esito positivo della prova.

+ (momento di ultimazione della prestazione (con accettazione, se prevista).

.. per fruire dell'agevolazione K !)) # !# ! :*!' ! & ! ->
l'ammortamento, infatti, decorre, ai sensi dell'art. 102 del Tuir, dal momento in cui si verifica tale evento.

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

L'agevolazione consiste nella **maggiorazione percentuale del costo fiscalmente riconosciuto dei beni medesimi**, in modo da consentire, ai fini della determinazione dell'Ires e dell'Irpef, **la maggiorazione del costo del bene**. **Cessione bene = venir meno dell'agevolazione.**

Al costo maggiorato del bene devono essere stabiliti dal DM 31.12.88 e opera ai fini IRAP. (IRPEF / IRES), e, quindi, non esplica alcun effetto ai fini IRAP.

-> art. 54 del Tuir non prevede rinvio all'art. 102 (entrata in funzione del bene) -> si ritiene che l'agevolazione non si applichi.

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

Per i & ! !) !+ la maggiorazione opera sulla 3* !! e, quindi:

- per lo) " * 3* ! #)) deve essere utilizzabile la formula di cui al DM 24 aprile 1998 per la determinazione forfetaria degli interessi impliciti, e cioè:

$$\frac{\text{costo sostenuto dal concedente} - \text{prezzo riscatto}}{\text{numero giorni durata fiscale contratto}} \times \text{giorni del periodo d'imposta}$$

- il " ++ # 2 # !! deve essere imputato nel corso della durata fiscale del contratto se la stessa è pari o superiore a quella contrattuale o nel corso della durata contrattuale se la durata fiscale è inferiore;
- sul # " #) , per le quote di ammortamento dopo aver riscattato il bene.

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

6 6 A

!2) " ! !2 !* 2 (oltre all'incremento del 40% del costo di acquisizione, è previsto * " ! ! ") " ") * # B104C " * & di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del Tuir.

<i>Tipologia beni</i>	<i>Imprese (in genere)</i>		<i>Agenti e rappresentanti</i>	
	<i>Limite ordinario</i>	<i>Limite maggiorato</i>	<i>Limite ordinario</i>	<i>Limite maggiorato</i>
Autovetture	;.087\$<<	/7.-05\$-<	/7.;//;\$;1	/7.-05\$-<
Motocicli	1. - \$55	7.8;1\$-/	1. - \$55	7.8;1\$-/
Ciclomotori	/ .057\$;-	/.;</\$ 5	/ .057\$;-	/.;</\$ 5

.. ! # " ! 104 !! # # 2 !)) ! *) # ") * ! ! per la maggior parte del periodo d'imposta. ! # \$ # " ! !2 # # ! * * &) (ammortamenti, carburanti, riparazioni, ecc.) inerente agli autoveicoli pari al 20% (80% per agenti e rappresentanti).

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

6 6 A

!2) " ! ! 2 !* 2 (oltre all'incremento del 40% del costo di acquisizione, è previsto * " ! ! ") " ") * # B104C " * & di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del Tuir.

6 66

La maggiorazione del 40% non esplica alcuna influenza sul calcolo di eventuali plusvalenze/minusvalenze, che devono essere calcolate, ai sensi dell'art. 86, comma 2, del Tuir, come differenza

) 2) !! "" # " \$

quest'ultimo determinato senza tener conto della maggiorazione del 40% quale super-ammortamento.

! * # " # " ! "" # " ! (cessa deduzione del 40% (nell'esercizio di cessione, il 40% dovrebbe raggugiarsi ai giorni di possesso se l'ammortamento viene stanziato in modo corrispondente).

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

A E

La maggiorazione del costo del bene:

- ha natura extracontabile, è prevista la maggiorazione del costo del bene del 40% (art. 109 Tuir).
- avendo natura extracontabile, è prevista la maggiorazione del costo del bene del 40% (art. 109 Tuir).

N.B.: in deroga al principio della previa imputazione dei costi a «conto economico» (art. 109 Tuir), è prevista la maggiorazione del costo del bene del 40% ai fini IRES e IRPEF (non IRAP).

La maggiorazione del costo del bene del 40% (art. 109 Tuir) è prevista per i beni di natura extracontabile, al fine di individuare nei vari periodi d'imposta la quota (ulteriore) da imputare in deduzione (variazione in diminuzione) in sede di adempimento dichiarativo.

Se la deduzione del 40% genera una perdita fiscale, quest'ultima dovrebbe essere deducibile secondo le regole ordinarie previste (artt. 8 e 84 del Tuir).

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

@ 6D

Una srl ha acquistato nel mese di dicembre 2015 un bene nuovo per € 50.000 + Iva, per il quale si rende applicabile l'aliquota di ammortamento del 20%.

Applicando la maggiorazione del 40%, il valore sul quale conteggiare l'ammortamento deducibile risulta pari a € 70.000,00

[50.000,00 + (50.000,00 x 40%)].

<i>costo</i>		<i>ammortamento</i>			<i>variazione in diminuzione</i>
<i>civilistico</i>	<i>fiscale</i>	<i>anno</i>	<i>quota civile</i>	<i>quota fiscale</i>	
50.000	70.000	2015	5.000	7.000	2.000
		2016	10.000	14.000	4.000
		2017	10.000	14.000	4.000
		2018	10.000	14.000	4.000
		2019	10.000	14.000	4.000
		2020	5.000	7.000	2.000
			50.000	70.000	

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

@ 6D

Una srl ha stipulato un contratto di leasing per un impianto (coefficiente di ammortamento: 20%), che prevede:

- durata 30 mesi (dall'1.11.2015) - periodo d'ammortamento: 5 anni (60 mesi) - spesa deducibile (durata contratto rispetta quella minima fiscale);
- canone mensile di € 1.200,00 (di cui quota capitale € 1.020);
- prezzo di riscatto € 3.000.

OPERATIVITÀ CONTABILE/FISCALE

<i>Deducibilità canoni leasing</i>			<i>Variazione in diminuzione</i>
<i>Periodo</i>	<i>Quota capitale</i>	<i>Quota capitale con maggiorazione</i>	
2015 (2 mesi)	2.040	2.856	816
2016 (12 mesi)	12.240	17.136	4.896
2017 (12 mesi)	12.240	17.136	4.896
2018 (4 mesi)	4.080	5.712	1.632

Se nel 2018 il bene viene riscattato -> ammortamento da conteggiare sul prezzo di riscatto maggiorato del 40% -> **su € 4.200** [(3.000 + 3.000 x 40%).

Assegnazione agevolata beni ai soci

dott. Mauro Nicola



**Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara**

Assegnazione agevolata beni ai soci

6 6Q

L' + 2 ' !)) +! ' ! si sostanzia:

- nell' ' ! *! ")) * 2 delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura dell'8% (o del 10,5%, se la società è risultata di comodo per almeno due periodi d'imposta sugli ultimi tre) da conteggiare sulle plusvalenze che emergono in capo alla società;
- nella)) &))*" # \$ per l'individuazione dell'entità delle plusvalenze, il 2 #) + "" & in luogo del valore normale;
- nella # *' ! # !! *#))) +! # per l'importo tassato in capo alla società;
- nella # *' ! " ") # +) # \$) 2* ! ")*# # #' ! (più imposte ipotecaria e catastale fisse).

.. l'Iva, se dovuta, deve necessariamente risultare assolta nei modi ordinari.

Assegnazione agevolata beni ai soci

6 6Q

L' art. 6) del D.Lgs. n. 46 del 28.2.1997 (art. 10 del D.L. n. 112 del 30.9.1998) prevede che l'imposta sostitutiva del 5% con cui sono tassati i trasferimenti di beni ai soci deve essere calcolata sulla base del valore catastale tra il valore catastale e il valore di mercato, tenuto presente che:

- in sede di assegnazione la società ha la possibilità di richiedere che il valore venga determinato su base catastale, ossia applicando alla relativa rendita catastale rivalutata con i moltiplicatori in materia di imposta di registro ex art. 52, DPR 131/86;
- in caso di assegnazione, al fine della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo, se inferiore:
 - al valore del bene ex art. 9 del Tuir;
 - o:
 - al valore catastale;
 deve essere computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

Assegnazione agevolata beni ai soci

Le società interessate all'assegnazione agevolata dei beni a soci sono:

- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;

nonché, ai sensi dell'art. 5, comma 3, del Tuir, anche le società di armamento e le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali (*vedere, al riguardo, la circ. 112/E/1999*), tenendo presente che:

- l'assegnazione deve rispettare la *par condicio* tra i soci e, quindi, i beni devono risultare assegnati nel rispetto delle quote di partecipazione al capitale da ciascuno di essi posseduto;
- con possibilità di assegnare a taluni soci beni agevolabili e, agli altri, beni non agevolabili.

Assegnazione agevolata beni ai soci

I **soggetti assegnatari** devono essere individuati **nei soci della società** -> poiché il disposto normativo nulla specifica in merito, si ritiene che l'assegnazione dei beni può avvenire anche nei riguardi di soci diversi dalle persone fisiche e/o residenti o meno nel territorio dello Stato.

Condizioni cui fare riferimento:

- 3*) @(sussistente al 30 settembre 2015;
-) #' !! &#) \$) # 2) (alla data del 30 settembre 2015, oppure iscritti entro il 30 gennaio 2016 in relazione ad un titolo di trasferimento con data certa anteriore al 1° ottobre 2015;
- !))!' &#) B! 3*! !! && + # C (la condizione di socio deve essere verificata alla data del 30 settembre 2015 (*titolo avente data certa*);
- ! ")*#)) +! ' ! (le quote esistenti alla data dell'assegnazione.

Assegnazione agevolata beni ai soci

@@ 6 66 6

!) ' !
: * #



Se la società fiduciaria risulta essere socia al 30 settembre 2015 e se è dimostrabile che il rapporto fiduciario è di data anteriore -> sussiste la possibilità di beneficiare dell'agevolazione.

* ' !
)*:#*
!* # #



L'individuazione della qualità di socio deve necessariamente risultare riferita al soggetto titolare della «nuda proprietà».

de-cuius



Gli eredi che subentrano al *de-cuius* (socio alla data del 30 settembre 2015) hanno la possibilità di beneficiare dell'agevolazione.

Assegnazione agevolata beni ai soci

@@ 6 66 6 //

E*) !



Possono procedere all'assegnazione dei beni:

- la società incorporante;
- la società risultante dalla fusione;
- le società beneficiarie delle scissioni;

anche nei riguardi dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, a condizioni che gli stessi risultino aver rivestito la qualità di soci presso le società di derivazione al 30 settembre 2015.

)) !



) # *#

Se il signor Paolo Rossi è socio della Rossi Srl dall'anno 2000 e in data 2 gennaio 2016 la Rossi Srl viene incorporata nella Bianchi S.p.A., l'agevolazione si rende operativa nel caso in cui la Bianchi S.p.A. decide di procedere ad assegnare beni al signor Paolo Rossi.

Assegnazione agevolata beni ai soci

+ 2



Assegnazione o cessione agevolata riguarda gli immobili:

- # " ! di cui all'art. 90 del Tuir (cat. A locati);
- " # \$ alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
-) #* " ! # ! *# (categorie catastali B, C, D, E ed A/10 -> *non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività d'impresa*).

+ 2
!



Assegnazione o cessione agevolata non può riguardare gli immobili strumentali per destinazione, cioè quelli utilizzati dalla società nell'esercizio della propria impresa.

Le caratteristiche devono necessariamente risultare verificate nel momento dell'assegnazione o della cessione e, quindi, indipendentemente dalla data di acquisizione al patrimonio della società.

Assegnazione agevolata beni ai soci

6 6

<i>Tipo immobile</i>	<i>agevolazione</i>
Unità immobiliare locata (categoria catastale: A/3)	J
Unità immobiliare utilizzata dalla società in proprio (categoria catastale: A/3)	\$ in quanto strumentale per destinazione
Unità immobiliare (categoria catastale: A/3) - merce	J
Bene immobile locato (categoria catastale: D/1)	J
Bene immobile locato utilizzato dalla società in proprio (categoria catastale: D/1)	

I ## ! +# utilizzati per la coltivazione o l'allevamento di animali si devono ritenere dotati del requisito della strumentalità per destinazione (quindi, non assegnabili in modo agevolato - Circ. 21.5.99, n. 112/E).

Assegnazione agevolata beni ai soci

$\frac{1}{2} \times \left(\frac{1}{2} \times \text{rendite catastali} \times \text{moltiplicatori} \right)$
 & $\frac{1}{2} \times \text{valore normale}$



$\frac{1}{2} \times \left(\frac{1}{2} \times \text{rendite catastali} \times \text{moltiplicatori} \right)$ (quello risultante dall'applicazione all'entità delle rendite catastali dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del c. 4 dell'art. 52 del Tur.

$\frac{1}{2} \times \left(\frac{1}{2} \times \text{rendite catastali} \times \text{moltiplicatori} \right)$
 & $\frac{1}{2} \times \text{valore normale}$



$\frac{1}{2} \times \left(\frac{1}{2} \times \text{rendite catastali} \times \text{moltiplicatori} \right)$ * 2 (maggior importo tra corrispettivo pattuito e valore normale dei beni ceduti (*quest'ultimo eventualmente sostituito dal valore catastale per i beni immobili se previsto*).

$\frac{1}{2} \times \left(\frac{1}{2} \times \text{rendite catastali} \times \text{moltiplicatori} \right)$
 & $\frac{1}{2} \times \text{valore normale}$



$\frac{1}{2} \times \left(\frac{1}{2} \times \text{rendite catastali} \times \text{moltiplicatori} \right)$ (l'entità calcolata con i criteri di cui all'art. 9 del Tuir.

$\frac{1}{2} \times \left(\frac{1}{2} \times \text{rendite catastali} \times \text{moltiplicatori} \right)$ (operativo se assunto tra quello catastale e quello normale del bene immobile.

Assegnazione agevolata beni ai soci

+



"" & !* # ' ! (privi requisito strumentalità sia le categorie catastali che qualificano in via ordinaria gli immobili strumentali (B, C, D, E e A/10), sia quelli di civile abitazione.

L'attività esercitata (gestione e locazione) consente l'inclusione degli immobili tra quelli agevolabili.

Ne deriva che:

- si devono ritenere agevolabili le cessioni e le assegnazioni di beni immobili concessi in locazione a terzi da parte delle immobiliari di gestione;
- in quanto:*
- non sono considerati strumentali gli immobili che costituiscono oggetto dell'attività dell'impresa (es.: beni immobili locati a terzi).

Assegnazione agevolata beni ai soci

6 A

+



!! # 2 quelle che lo erano per almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione.

% !!% !!)* #) # 2 (o erano in perdita sistematica), ma che hanno beneficiato di una *causa di esclusione legale* o di una *situazione di disapplicazione*)! M)
2 N.

* ' !))) +! ' !) !)) # !

/0 5

/0 -	/0 1	/0 7	+ 2 & F	3* .).
non operativa	non operativa	operativa	no	10,50%
operativa	non operativa	non operativa	no	10,50%
operativa	operativa	non operativa	sì	8%
non operativa	operativa	operativa	sì	8%

Assegnazione agevolata beni ai soci

EE 6

!) ++ imposta sostitutiva nella misura del 13% le riserve in sospensione d'imposta che vengono annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano.

504



! # -0 ! 2 "&# /0 5

104



! # 5 + *+! /0 8

)) &
" !)' ! !
* . +).
/1 = <<8

Assegnazione agevolata beni ai soci

6 6

In capo al socio assegnatario (di società di capitali) $\# ' ! \quad !! \quad \#)^*$
 $:) \quad " ! \quad !! \# \quad 2 !$, in quanto si rende operativa la $)) ' ! \quad + \quad * \quad !$
 $! \quad * \#$ per la parte che eccede l'entità assoggettata ad imposta sostitutiva da parte della società.

Al riguardo, però, è opportuno puntualizzare che il $2 \quad \# \quad ! \quad \# " \quad \& ! \quad \# \quad 2^* \quad \$$
al netto dei debiti accollati, $\# " ! \quad \# \quad * ' ! \quad) \quad :) \quad " !$
 $\# \quad !) \quad *$ delle azioni e/o delle quote possedute.

$:: \# ! \quad \# \quad 2 \quad \# \quad)) + ! \quad *) 2 \quad ! \quad)) ++ \quad " \quad) \quad)) \quad * \quad 2$
(reddito di capitale (dividendo) se assegnazione avvenuta a fronte della distribuzione dell'utile o di una riserva di utili (o riduce costo partecipazione in caso di rimborso di riserve di capitale).

$:: \# ! \quad \# \quad 2 \quad \# \quad ! \quad \# " \quad \# \quad)) ++ \quad " \quad) \quad)) \quad * \quad 2 \quad)^* \quad \#$
 $) \quad :) \quad 3^* \quad ($ eccedenza = reddito di capitale (dividendo).

Assegnazione agevolata beni ai soci

6 6 B E 6Q C @@))

SOCIETÀ ASSEGNANTE : SRL - riserve di capitali

DATI

- Costo della partecipazione € 500.000,00;
- Valore assegnato del bene € 950.000,00;
- Costo fiscale del bene € 550.000,00;
- Imposta sostitutiva dovuta su € 400.000,00.



In capo ai soci (persone fisiche):

- il valore della partecipazione, che si riduce di € 950.000,00 e si incrementa di € 400.000,00 = decremento netto di € 550.000,00;
- se il costo della partecipazione era pari a € 500.000,00, l'eccedenza, che sarà pari a di € 50.000,00 data dal seguente conteggio:

$$€ 500.000,00 - € 950.000,00 + € 400.000,00 = € - 50.000,00,$$
 costituisce reddito di capitale.

Assegnazione agevolata beni ai soci

6 6 B C @@) /) /

SOCIETÀ ASSEGNANTE : SRL - riserve di capitali

DATI

- Valore assegnato del bene € 950.000,00;
- Costo fiscale del bene € 550.000,00;
- Imposta sostitutiva dovuta su € 400.000,00.



In capo ai soci (soggetti Ires) le somme derivanti dalla ripartizione:

- del capitale;
 - di riserve di capitale;
- in eccesso rispetto al costo fiscale delle partecipazioni costituiscono plusvalenze soggette a:
- tassazione integrale;
o a:
 - tassazione per il 5% in presenza dei requisiti Pex.

Assegnazione agevolata beni ai soci

6 6 @@) -) -

SOCIETÀ ASSEGNANTE : SRL - riserve di utili

DATI

- Valore assegnato del bene € 950.000,00;
- Costo fiscale del bene € 550.000,00;
- Imposta sostitutiva dovuta su € 400.000,00.



In capo al socio:

2 # !!)) ++ "))) * 2 # L 770.000\$00

deve essere considerato «dividendo» che deve necessariamente risultare assoggettato ad imposizione con le ordinarie modalità.

Assegnazione agevolata beni ai soci

2

))*) : + 2 ' ! - atti di assegnazione ai soci -> equiparati a cessioni di beni.
No Iva per assegnazioni di beni che non avevano generato detrazioni al momento dell'acquisto.

")
+)

*' ! 704 delle aliquote proporzionali dell'imposta di registro per gli atti di assegnazione (o cessione) eventualmente soggetti.

)

" # 2* ! ") * # :)) (anche per le cessione e le assegnazione assoggettata ad Iva).

Trasformazione agevolata in società semplice

dott. Mauro Nicola




**Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara**

Trasformazione agevolata in società semplice

! #)) (quelle che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione:

- di beni immobili;
- di beni iscritti in pubblici registri;

che entro il 30 settembre 2016 si trasformano in «società semplici».



Al riguardo è opportuno sottolineare che per l'art. 73, comma 4, del Tuir, per ++ # ! si deve intendere l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati:

- dalla legge;
- dall'atto costitutivo;
- o:
- dallo statuto.

Trasformazione agevolata in società semplice

6 ! ' ! (alla data dell'atto della trasformazione la compagine sociale deve necessariamente risultare composta dai medesimi soci che erano tali alla data del 30 settembre 2015.

Al riguardo è opportuno sottolineare che si deve ritenere non influente che

" " ! M #): #" ' ! N

la percentuale di partecipazione del capitale da parte dei singoli soci risulti di entità diversa rispetto a quella dai medesimi posseduta al 30 settembre 2015.

" ! M #): #" ' ! N (2# && ! # (anche per le società di persone) alla data in cui si verifica la pubblicità dell'avvenuta operazione di trasformazione.

Trasformazione agevolata in società semplice

Si rendono operative le medesime regole previste per l'assegnazione (anche per quanto attiene l'individuazione della base imponibile).

!! # 2
0\$704

)
;4

::# ! " ! #) #2 !
)) !) ! ")
-4

504

! # -0 ! 2 "&# /0 5

104

! # 5 + *+! /0 8

) &
" !)' ! !
* . +).
/1 = <<8

Trasformazione agevolata in società semplice

6 6



)) ' ! !) (nessuna.



): #" ' ! (non interrompe il periodo quinquennale che rileva ai fini dell'individuazione dei redditi diversi.



2 #)) ++ "))) * 2 #) (deve essere considerato in aggiunta al costo fiscale delle partecipazioni

- .. nella società trasformata possono anche essere presenti beni "non agevolabili", per i quali la tassazione che si rende applicabile è quella ordinaria.

Trasformazione agevolata in società semplice

2

))*) : + 2 ' ! - atti di «trasformazione in società semplice» devono essere considerati come «destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa».

")
+)

M #): #" ' ! N sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa.

)

M #): #" ' ! N sono soggetti ad imposta in misura fissa.