

LE NUOVE REGOLE SUI BILANCI

dott. Mauro Nicola



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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

PREMESSA

- È stato pubblicato il [D.Lgs. 18 agosto 2015, n. 139](#), che - in attuazione della [Direttiva n. 2013/34/UE](#) - detta le nuove regole contabili da applicarsi ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal **1° gennaio 2016**. Tra le principali novità introdotte dal decreto:
 - l'obbligo di presentare il rendiconto finanziario quale parte integrante del bilancio,
 - nuovi criteri di valutazione e schemi di bilancio e maggiore informativa;
 - per le micro imprese, in particolare, viene prevista la facoltà di redigere un bilancio semplificato con l'esonero dalla redazione del rendiconto finanziario e, in determinati casi, della nota integrativa e relazione sulla gestione.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Con il **D.Lgs. n. 139 del 18.08.2015**, pubblicato nella **G.U. n. 205 del 04.09.2015**, viene recepita la **Direttiva 26 giugno 2013, n. 2013/34/UE** che abroga le precedenti Direttive contabili comunitarie relative alla redazione del bilancio di esercizio e consolidato (Direttiva 78/660/Cee e 83/349/Cee), introducendo una profonda innovazione nelle regole nella redazione del bilancio d'esercizio.

In primo luogo, vengono individuate, nell'ambito della disciplina del bilancio di esercizio, tre categorie di imprese:

- imprese di **grande dimensione**;
- imprese di **piccola dimensione**;
- **micro-imprese**.

A ciascuna categoria sono associati particolari obblighi in tema di informativa di bilancio, affiancando al classico bilancio d'esercizio e al bilancio abbreviato, il bilancio delle micro-imprese.

Oltre alle citate modifiche, è profondamente riformata la disciplina del bilancio di esercizio e consolidato. In particolare, il Decreto Legislativo che ha recepito la Direttiva 34/13 ha innovato sia i principi di redazione che di valutazione del bilancio.

Il recepimento della Direttiva 34/13, che riguarda le nuove regole da osservare nella redazione dei bilanci, troverà applicazione a partire dal periodo amministrativo che avrà inizio il 1° gennaio 2016. Attenzione va posta al fatto che la necessità di porre a confronto nel bilancio i dati del 2016 con i dati del 2015, renderà necessario applicare le nuove regole sin da subito, così da non dover rinviare al prossimo anno la rielaborazione del bilancio 2015 al fine di trarne i dati utili al confronto.

ENTRATA IN VIGORE

Abbiamo già evidenziato che le nuove regole sul bilancio entreranno in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano agli esercizi finanziari aventi inizio da quella data.

Dunque, per le società con esercizio coincidente con l'anno solare le nuove regole troveranno applicazione per i bilanci chiusi al 31.12.2016.

Diverso è il discorso per le società con esercizio NON coincidente con l'anno solare. Ciò deriva dalla disposizione normativa che rinvia l'applicazione delle nuove regole "agli esercizi finanziari aventi inizio" dal 1° gennaio 2016.

Esempio

Alfa SRL ha un periodo amministrativo che va dal 01.07 al 30.06.

Ne deriva che la società in questione:

- chiude l'esercizio 2015/2016 il 30.06.2016;
- chiude l'esercizio 2016/2017 il 30.06.2017.

Per effetto della disposizione normativa, le nuove regole si applicheranno all'esercizio 2016/2017 che ha inizio post 1° gennaio 2016.

Attenzione va anche posta al fatto che la necessità di porre a confronto nel bilancio i dati del 2016 con i dati del 2015, renderà necessario applicare le nuove regole sin da subito, così da non dover rinviare al prossimo anno la rielaborazione del bilancio 2015 al fine di trarne i dati utili al confronto.

Società con esercizio coincidente con l'anno solare	Esercizio chiuso al 31.12.2016
Società con esercizio NON coincidente con l'anno solare	Esercizio che ha inizio dopo il 1° gennaio 2016

IL BILANCIO PER LE MICRO IMPRESE

Particolare rilevanza assume, nel quadro delle riforme, il bilancio previsto per le micro-imprese.

Ai sensi del novellato art. 2435 ter del Codice civile possono essere definite «micro-imprese» le imprese che, nel primo esercizio o successivamente per due esercizi consecutivi, non superano due dei seguenti tre limiti:

- totale attivo dello stato patrimoniale: 175.000 euro;
- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350.000 euro;
- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

Per le micro imprese gli schemi di Conto Economico e Stato patrimoniale sono gli stessi degli schemi del bilancio in forma abbreviata.

IL BILANCIO PER LE MICRO IMPRESE

Quando, per il secondo esercizio consecutivo, la società ha superato due dei limiti appena richiamati trovano invece applicazione le norme previste per il bilancio in forma abbreviata o ordinaria (a seconda dei casi). Anche nel caso di redazione del bilancio in forma abbreviata si è esonerati dalla presentazione del rendiconto finanziario.

Riassumendo, rientrare nella nuova disciplina delle micro-imprese, comporta l'esonero dagli obblighi di redazione:

- del rendiconto finanziario (che nella riforma viene reso obbligatorio per tutte le società);
- della Nota integrativa (se in calce allo stato patrimoniale risultano specifiche informazioni richiamate dalla norma);
- della relazione sulla gestione (se sempre in calce allo stato patrimoniale sono indicate le informazioni necessarie).

IL BILANCIO PER LE MICRO IMPRESE

Chi invece sarà tenuto alla predisposizione del bilancio abbreviato, oltre alle semplificazioni del contenuto dello Stato Patrimoniale e del Conto economico, potrà godere dell'ulteriore semplificazione relativa alla predisposizione del rendiconto finanziario.

I DOCUMENTI CHE COMPONGONO IL BILANCIO	I DOCUMENTI CHE NON DEVONO ESSERE REDATTI
<p>Conto economico e stato patrimoniale in base agli schemi previsti per le imprese che presentano il bilancio in forma abbreviata. È inoltre previsto che siano adottati gli stessi criteri di valutazione.</p>	<p>Rendiconto finanziario</p>
	<p>Nota integrativa, se in calce allo stato patrimoniale risultano le informazioni sugli impegni, garanzie e passività potenziali, nonché l'ammontare dei compensi, anticipazioni e crediti concessi ad amministratori e sindaci;</p>
	<p>Relazione sulla gestione, se in calce allo stato patrimoniale è indicato il numero e il valore nominale sia delle azioni proprie che delle azioni o quote di società controllanti possedute, alienate o acquistate dalla società nel corso dell'esercizio.</p>

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Alla luce delle suddette modifiche, gli schemi di bilancio saranno differenti a seconda che si tratti:

1. di micro imprese come precedentemente definite e con gli obblighi già indicati;
2. imprese tenute alla redazione del bilancio in forma abbreviata: l'art. 2435-bis Cod.civ. disciplina la casistica per cui alle società è concessa la possibilità di redigere il cosiddetto "Bilancio abbreviato", un bilancio cioè semplificato, nel quale è consentito omettere una serie di informazioni invece obbligatorie negli altri casi. Possono redigere il bilancio in forma abbreviata, le società che non hanno emesso titoli in mercati regolamentati, quando nel primo esercizio di attività o, successivamente, per due esercizi consecutivi non superino almeno due dei seguenti limiti:
 - totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 4.400.000,00 euro;
 - ricavi delle vendite e delle prestazioni: 8.800.000,00 euro;
 - dipendenti occupati in media durante l'esercizio:
 - 50 unità (si calcola facendo la media giornaliera dei lavoratori occupati, iscritti a libro paga ed effettivamente operanti).

STUDIO DR. MAURO NICOLA

3. Imprese tenute alla redazione del bilancio in forma ordinaria: al di fuori dei casi summenzionati, il bilancio sarà composto:

- dallo Stato Patrimoniale;
- dal Conto Economico;
- dalla Nota integrativa;
- dal rendiconto Finanziario;
- e dalla relazione sulla gestione.

ANALISI

ACQUISTO di AZIONI PROPRIE

L'acquisto di azioni proprie comporta una riduzione del patrimonio netto di eguale importo, tramite l'iscrizione nel passivo del bilancio di una specifica voce con segno negativo (art. 2357-ter, comma 3, del Codice civile).

Attenzione

Ai sensi del nuovo [art. 2424-bis, comma 6-bis](#), c.c., le azioni proprie devono essere rilevate in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto, ai sensi del citato [art. 2357-ter, comma 3](#), c.c.

ANALISI

RAPPRESENTAZIONE
VERITIERA e CORRETTA

Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.

ATTENZIONE

Rimangono comunque fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili.

Nella nota integrativa dovranno essere illustrati i criteri con i quali è stata data attuazione a tale regola (art. 2423, comma 3-bis , c.c.).

ANALISI

“SOSTANZA
dell'OPERAZIONE”

Nella redazione del bilancio, la rilevazione e la presentazione delle voci dev'essere effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto (art. 2423-bis, comma 1 , n. 1-bis), c.c.).

ANALISI

STATO PATRIMONIALE

- Tra le immobilizzazioni immateriali - voce B), I, 2) - scompaiono i costi di sviluppo e di pubblicità, rimanendo quelli di ricerca.
- Tra le immobilizzazioni finanziarie - voce B), III, 1) - sono inserite anche le partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti.
- Tra le immobilizzazioni finanziarie - voce B), III, 2) - sono inseriti anche i crediti verso imprese sottoposte al controllo delle controllanti.
- Tra le immobilizzazioni finanziarie - voce B), III, 4) - in luogo delle "azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo" compaiono gli "strumenti finanziari derivati attivi".
- Nell'attivo circolante - voce C), III, 3) - sono inserite anche le partecipazioni in imprese sottoposte al controllo delle controllanti.
- Nell'attivo circolante - voce C), III, 5) - in luogo delle "azioni proprie, con indicazione anche del valore nominale complessivo" compaiono gli "strumenti finanziari derivati attivi".
- Alla voce D) - ratei e risconti - scompare l'obbligo di indicare separatamente il disaggio su prestiti.

ATTENZIONE

Vengono conseguentemente modificati anche gli [artt. 2425](#), relativo al contenuto del conto economico, e [2435-bis](#), dedicato al bilancio in forma abbreviata.

\$

ANALISI

RENDICONTO FINANZIARIO (art. 2425-ter c.c.)

Il decreto introduce l'obbligo di presentare il rendiconto finanziario quale parte integrante del bilancio. Da tale documento devono risultare, per l'esercizio a cui è riferito il bilancio e per quello precedente, l'ammontare e la composizione delle disponibilità liquide, all'inizio e alla fine dell'esercizio, nonché i flussi finanziari dell'esercizio derivanti dall'attività operativa, da quella di investimento, da quella di finanziamento, comprese - con autonoma indicazione - le operazioni con i soci.

ATTENZIONE

Le società che redigono il bilancio in forma abbreviata sono esonerate dalla redazione del rendiconto finanziario.

ANALISI

VALUTAZIONI ([art. 2426 c.c.](#))

- Le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, se applicabile.
- La regola di cui all'[art. 2426, comma 1](#), n. 3), non si applica a rettifiche di valore relative all'avviamento.
- I costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso del collegio sindacale (se esiste). I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni, mentre i costi di sviluppo secondo la loro vita utile (la norma precisa che se non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, essi sono ammortizzati entro un periodo non superiore a 5 anni).

ATTENZIONE

Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati.

- L'ammortamento dell'avviamento dev'essere effettuato secondo la sua vita utile; se questa non può essere stimata, il periodo di ammortamento non può superare i 10 anni.
- Nella nota integrativa dev'essere fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento.

ANALISI

VALUTAZIONI ([art. 2426 c.c.](#))

- I crediti e i debiti devono essere rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, relativamente ai crediti, del valore di presumibile realizzo.
- Il disagio e l'aggio su prestiti devono essere rilevati secondo i medesimi criteri di cui sopra.
- Le attività e passività monetarie in valuta sono iscritte al cambio a pronti alla data di chiusura dell'esercizio; i conseguenti utili o perdite su cambi devono essere imputati al conto economico e l'eventuale utile netto va accantonato in un'apposita riserva non distribuibile fino al realizzo. Le attività e passività in valuta non monetarie devono essere iscritte al cambio vigente al momento del loro acquisto.

ANALISI

VALUTAZIONI ([art. 2426 c.c.](#))

- Gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, devono essere iscritti al fair value. Le variazioni del fair value sono imputate al conto economico oppure, se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata, direttamente ad una riserva positiva o negativa di patrimonio netto. Tale riserva è imputata al conto economico in relazione al verificarsi o al modificarsi dei flussi di cassa dello strumento coperto o al verificarsi dell'operazione oggetto di copertura. Gli elementi oggetto di copertura contro il rischio di variazioni dei tassi di interesse o dei tassi di cambio o dei prezzi di mercato o contro il rischio di credito sono valutati simmetricamente allo strumento derivato di copertura. Non sono distribuibili gli utili che derivano dalla valutazione al fair value degli strumenti finanziari derivati non utilizzati o non necessari per la copertura. Le riserve di patrimonio che derivano dalla valutazione al fair value di derivati utilizzati a copertura dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli artt. [2412](#), [2433](#), [2442](#), [2446](#) e [2447](#) c.c. e, se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite.

ATTENZIONE

Si considera sussistente la copertura in presenza, fin dall'inizio, di stretta e documentata correlazione tra le caratteristiche dello strumento o dell'operazione coperti e quelle dello strumento di copertura.

ANALISI

VALUTAZIONI ([art. 2426 c.c.](#))

.Relativamente alle attrezzature industriali e commerciali, alle materie prime, sussidiarie e di consumo, il n. 12) del primo comma dell'[art. 2426 c.c.](#) è stato abrogato.

ANALISI

MICRO-IMPRESE **([art. 2435-bis](#) c.c.)**

Le micro-imprese sono esonerate dalla redazione:

- del rendiconto finanziario;

- della nota integrativa quando in calce allo stato patrimoniale sono riportate le informazioni di cui all'[art. 2427, comma 1](#), numeri 9) e 16);

- della relazione sulla gestione quando in calce allo stato patrimoniale sono riportate le informazioni di cui all'[art. 2428](#), numeri 3) e 4).

ATTENZIONE

Non si applicano l'[art. 2423, comma 5](#), e l'[art. 2426, comma 1](#), n. 11-bis, c.c.

Quando per il secondo esercizio consecutivo sono stati superati due dei limiti richiesti, occorre redigere il bilancio in forma abbreviata o in forma ordinaria, a seconda dei casi.

ANALISI

“MICRO-IMPRESA”

Società che nel primo esercizio o, successivamente, per due esercizi consecutivi, non ha superato due dei seguenti limiti:

- totale dell'attivo dello stato patrimoniale: 175mila euro;

- ricavi delle vendite e delle prestazioni: 350mila euro;

- dipendenti occupati in media durante l'esercizio: 5 unità.

ANALISI

NOTA INTEGRATIVA ([art. 2427 c.c.](#))

- Non sono più compresi tra gli elementi da indicare i costi di ricerca e di pubblicità (n. 3).
- Per i ratei e i risconti, l'indicazione è sempre obbligatoria, a prescindere dall'ammontare (quindi non più soltanto se quest'ultimo è "aprezzabile").
- Il nuovo n. 9) indica l'importo complessivo degli impegni, delle garanzie e delle passività potenziali non risultanti dallo stato patrimoniale, con indicazione della natura delle garanzie reali prestate. Gli impegni esistenti in materia di trattamento di quiescenza e simili, nonché gli impegni assunti nei confronti di imprese controllate, collegate, nonché controllanti ed imprese sottoposte al controllo di queste ultime sono indicati distintamente.
- La ripartizione dei ricavi (n. 10) dev'essere indicata anche se non "significativa".

ANALISI

NOTA INTEGRATIVA ([art. 2427 c.c.](#))

- Il nuovo n. 13) indica l'importo e la natura dei singoli elementi di ricavo o di costo di entità o incidenza eccezionali.
- Devono essere riportati anche i crediti e le anticipazioni concesse ad amministratori e sindaci, con l'indicazione del tasso di interesse, delle principali condizioni e degli importi eventualmente rimborsati, cancellati oppure oggetto di rinuncia, nonché gli impegni assunti per loro conto per effetto di garanzie di qualsiasi tipo, precisando il totale per ciascuna categoria.
- Oltre alle obbligazioni (n. 18) vanno indicati anche warrants ed opzioni.
- Devono essere infine riportati:
 1. la natura e l'effetto patrimoniale, finanziario ed economico dei fatti di rilievo avvenuti dopo la chiusura dell'esercizio;
 2. il nome e la sede legale dell'impresa che redige il bilancio consolidato;
 3. la proposta di destinazione degli utili o di copertura delle perdite.

ANALISI

BILANCIO CONSOLIDATO

- Cambiano i parametri ai fini dell'esonero dall'obbligo di redigere il bilancio consolidato ([art. 27](#) del D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127): il totale degli attivi degli stati patrimoniali passa infatti da 17.500.000 a 20 milioni di euro, mentre il totale dei ricavi delle vendite e delle prestazioni da 35 a 40 milioni di euro. Si segnala poi che l'esonero non si applica se la controllante o una controllata è un ente di interesse pubblico ai sensi dell'[art. 16](#) del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39. Rilevante anche la modifica dell'art. 38 del provvedimento da ultimo richiamato, che prescrive il contenuto della nota integrativa.
- Viene abrogato l'[art. 42, comma 2](#), del D.Lgs. 9 aprile 1991, n. 127, che prevedeva l'obbligo di fare menzione nel Bollettino ufficiale delle Spa e delle Srl dell'avvenuto deposito del bilancio consolidato.

ANALISI

OBBLIGHI dei REVISORI

Introdotta l'obbligo in capo al revisore di fornire un giudizio anche sulla conformità della relazione sulla gestione alla normativa vigente. Tale giudizio deve contenere anche una dichiarazione rilasciata sulla base delle conoscenze e della comprensione dell'impresa e del relativo contesto acquisite nel corso dell'attività di revisione legale, circa l'eventuale identificazione di errori "significativi" nella relazione sulla gestione ([art. 14, comma 1](#), lettera e), D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39).

ANALISI

DECORRENZA	Le novità introdotte dal decreto in commento si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire dal <u>1° gennaio 2016.</u>
-------------------	---

STUDIO DR. MAURO NICOLA

GLI ASPETTI TRIBUTARI DEL BILANCIO D'ESERCIZIO 2015

dott. Mauro Nicola



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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Rivalutazione beni d'impresa

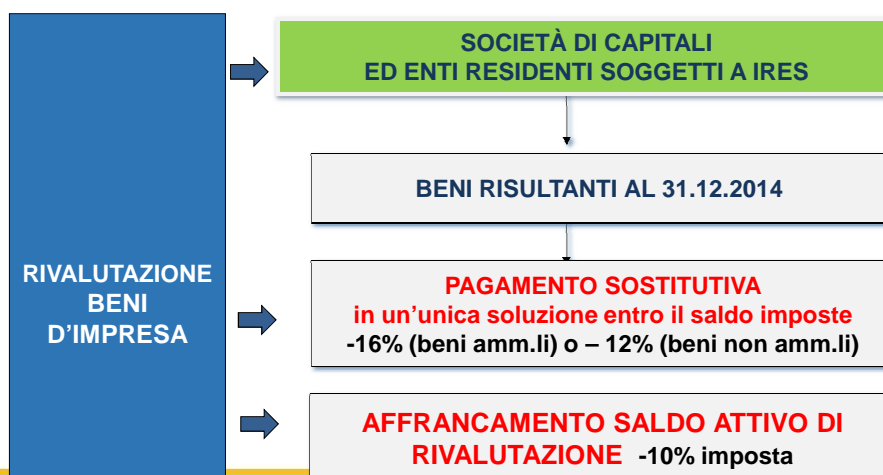
dott. Mauro Nicola



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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

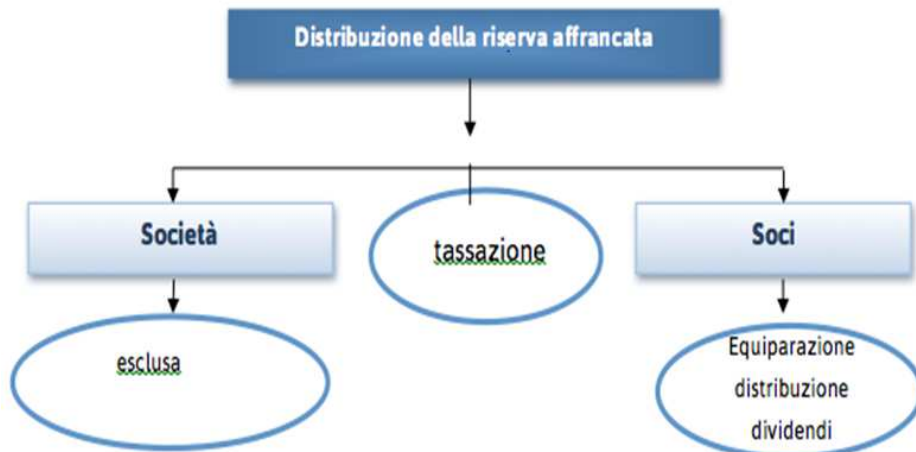
Rivalutazione beni d'impresa



STUDIO DR. MAURO NICOLA



Rivalutazione beni d'impresa



STUDIO DR. MAURO NICOLA

Rivalutazione beni d'impresa

RIEPILOGO: RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA - 1

- **Società di capitali ed enti commerciali, che non adottano i principi contabili internazionali** -> possono, anche in deroga all'art. 2426 C.C., rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni, **ad esclusione degli immobili** alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, **risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2014**.
- La rivalutazione:
 - deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio **successivo a quello in corso al 31.12.2014**, per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1.1.2016;
 - deve riguardare **tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea**;
 - deve risultare **annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa**.

Rivalutazione beni d'impresa

RIEPILOGO: RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA - 2

- **saldo attivo della rivalutazione** -> 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 **del 10%**.
- maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione -> riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap **dal 3° esercizio successivo** a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (1.1.2018), mediante il versamento di un'imposta sostitutiva nella misura:
 - **del 16% per i beni ammortizzabili;**
 - **del 12% per i beni non ammortizzabili.**
- 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 **prima dell'inizio del 4° esercizio successivo** (1.1.2019) -> determinazione delle plusvalenze o minusvalenze in relazione al costo del bene ante rivalutazione.

Compensi agli amministratori e operatività reddito d'impresa

dott. Mauro Nicola



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

COMPENSI AMMINISTRATORI

ORDINANZA n.
25572 del
14.11.2013

Oggetto -> deducibilità compenso amministratore unico

I compensi dell'amministratore unico di srl non sono deducibili dal reddito d'impresa; 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).

conforme

Cassazione 13.08.2010, n. 18702

contro

Cassazione 10.12.2010, n. 24957

Risoluzione 31.12.2012, n. 113/E

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSI AMMINISTRATORI

Risoluzione 31.12.2012, n. 113/E

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, **non risulta più possibile l'applicazione di disposizioni contenute in sezioni diverse da quella riguardante l'IRES stessa.**

le disposizioni inerenti l'IRES trovano **applicazione anche nei confronti delle società in nome collettivo** e in accomandita semplice **a seguito dell'espresso rinvio contenuto nel comma 1 dell'articolo 56 del "nuovo" TUIR** per cui "il reddito d'impresa è determinato secondo le disposizioni della sezione I del capo II del titolo II".

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSI AMMINISTRATORI – DELIBERE ASSEMBLEARI

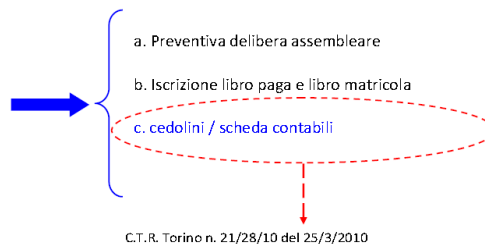
- ❑ Cass. SS.UU. n. 21933 del 29/8/2008 (in ambito civilistico – azione di responsabilità)
- ❑ attribuzione e determinazione di compensi deve avvenire a pena di nullità con **specificata** delibera assembleare
- ❑ **insufficienza** della delibera di approvazione del bilancio in cui sono inseriti i compensi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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSI AMMINISTRATORI – DELIBERE ASSEMBLEARI

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



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.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSI AMMINISTRATORI – DELIBERE ASSEMBLEARI

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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSI AMMINISTRATORI

Cass. 15.4.2013 sentenza n. 9036

OGGETTO: 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.



conforme

Cassazione 11.02.2013, n. 3243

Cassazione 14.11.2013, n. 25572

STUDIO DR. MAURO NICOLA

SINDACABILITÀ COMPENSI AMMINISTRATORI

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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

COMPENSI DETERMINATO IN PERCENTUALE SUGLI UTILI

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.**

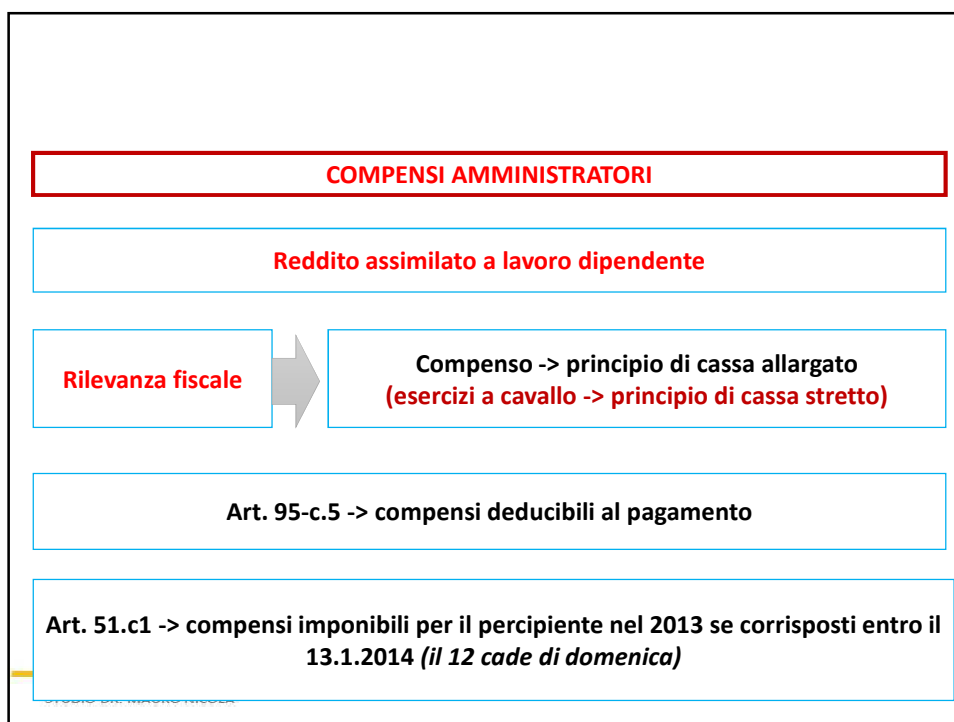
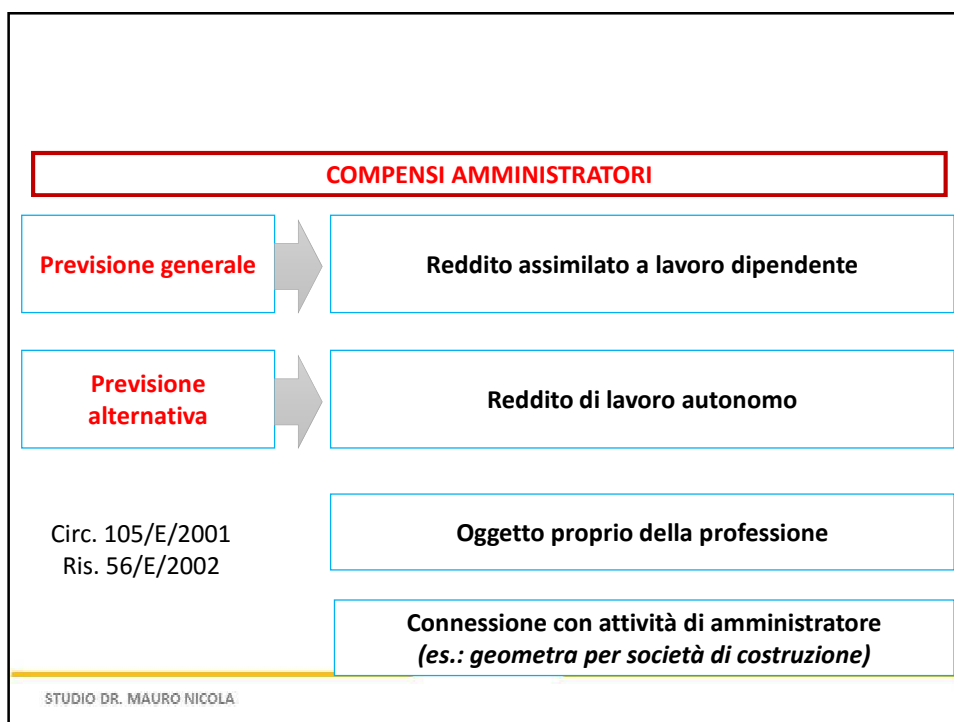
Il compenso non va a CE

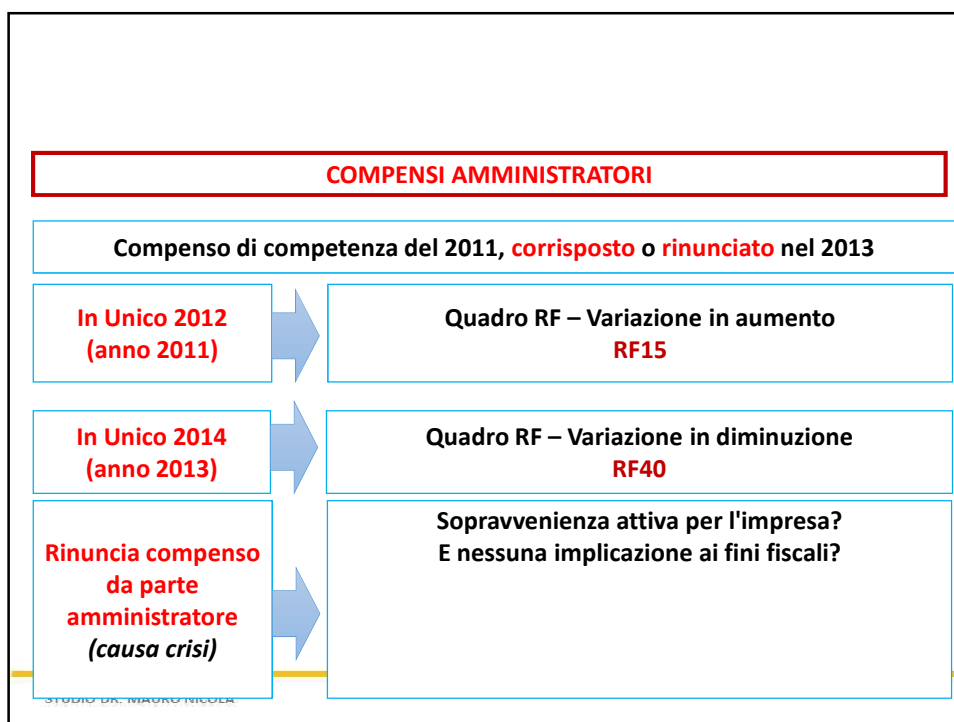
RF40

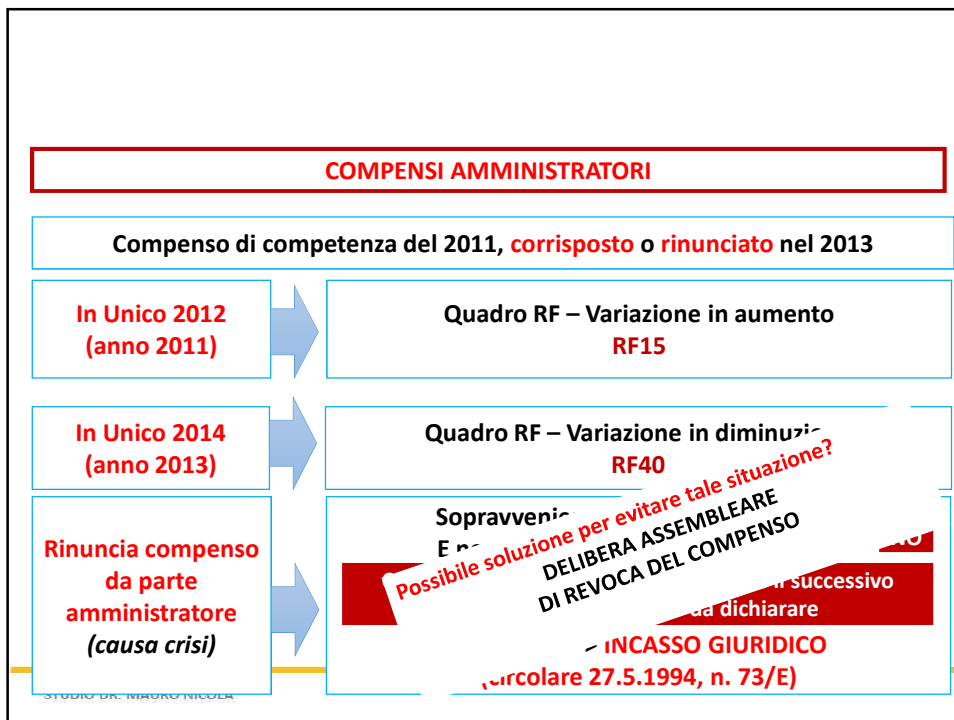
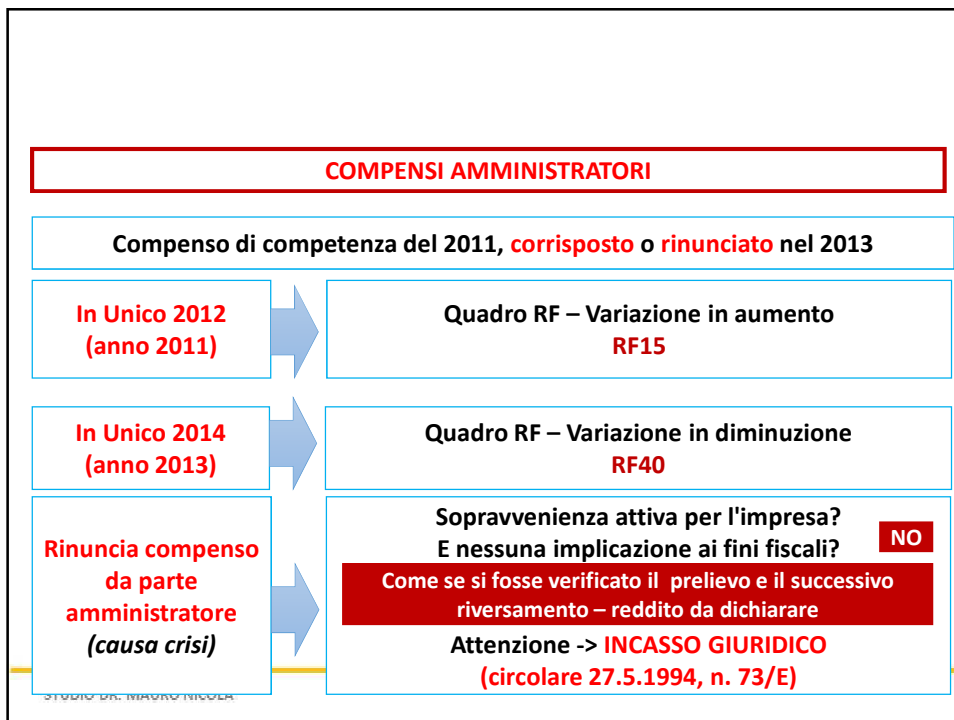
Utili spettanti ai lavoratori dipendenti e agli associati in partecipazione (art. 95, comma 6) e, se corrisposti, compensi spettanti agli amministratori (art. 95, comma 5)

,00

STUDIO DR. MAURO NICOLA



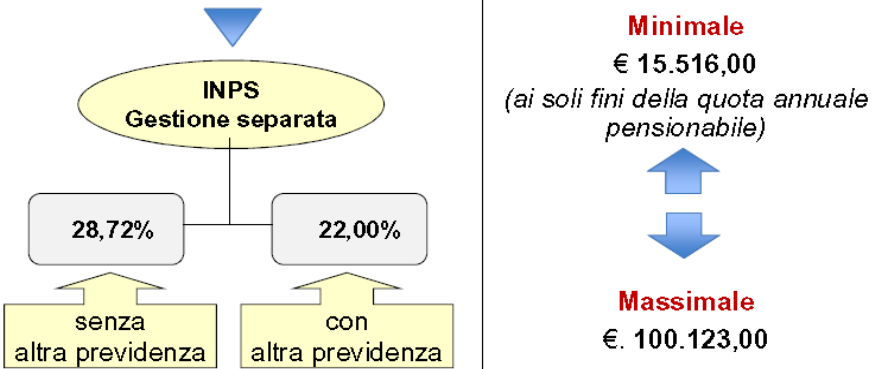




ASPETTI CONTRIBUTIVI DEI COMPENSI AMMINISTRATORI

(Circ. INPS n. 18/2014)

(Circ. INPS n. 18/2014)



STUDIO DR. MAURO NICOLA

CONTRIBUTI SOCI SRL

dott. Mauro Nicola



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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

CONTRIBUTI SOCI SRL

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.

CONTRIBUTI SOCI SRL

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”*.

CONTRIBUTI SOCI SRL

PREMESSA

- Corte di Appello dell'Aquila => Sentenze (nn. 752 e 774/2015 del 25/06/2015)
- La totalità dei redditi di impresa denunciati ai fini Irpef deve essere riferito esclusivamente all'impresa commerciale o artigiana**
- Fondazione Studi CdL circolare n. 15/2015

CONTRIBUTI SOCI SRL

FONDAZIONE STUDI CDL CIRCOLARE N. 15/2015

- 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 adegua all'indirizzo giurisprudenziale.

CONTRIBUTI SOCI SRL

FONDAZIONE STUDI CDL CIRCOLARE N. 15/2015

- **Posizione dei CdL => la locuzione “totalità dei redditi d’impresa denunciati ai fini IRPEF” non può che riferirsi, stante il chiaro richiamo, alla categoria del “reddito di impresa”.**
- 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.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

CONTRIBUTI SOCI SRL

CORTE DI APPELLO DELL’AQUILA

- 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 **mera partecipazione** – senza che corrispondesse la prestazione lavorativa all’interno delle società di capitali (**confermando, altresì, il relativo onere probatorio in capo all’Inps**) – 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.**
- **In sostanza, non può esserci obbligo contributivo (cui è collegata una prestazione previdenziale) in assenza di una prestazione lavorativa.**

STUDIO DR. MAURO NICOLA

CONTRIBUTI SOCI SRL

CONCLUSIONI

- ❑ **Detto quanto sopra, la determinazione della base imponibile per il versamento dei contributi dovuti alla Gestione commercianti va effettuata mediante sommatoria di tutti i redditi di impresa (art. 55 del TUIR) percepiti – quale effetto del proprio lavoro – dal contribuente nell'anno di imposta.**
- ❑ Sul punto, i CdL si augurano che l'INPS provveda all'immediata acquisizione dell'interpretazione giurisprudenziale e che, per l'effetto, possa ritenersi superata la circolare n. 102/2003.

DEDUCIBILITA' INTERESSI PASSIVI

dott. Mauro Nicola



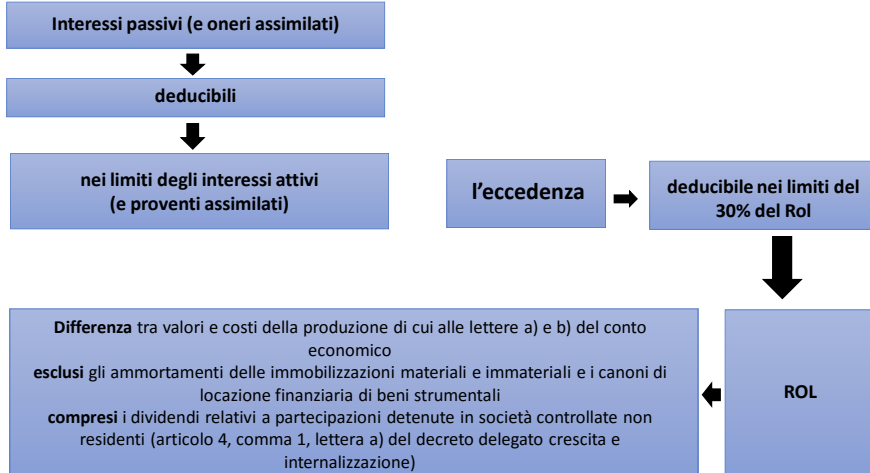
Presidente dell'Ordine dei Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili di Novara

INTERESSI PASSIVI

Il Decreto Internazionalizzazione contiene un **insieme coordinato di interventi normativi** rivolti a **razionalizzare il sistema di deducibilità degli interessi passivi**:

- 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).

Modalità di calcolo degli interessi passivi deducibili (articolo 96 del Tuir)



INTERESSI PASSIVI

ELIMINATE LE DISTONIE IN CASO DI CONSOLIDATO NAZIONALE

- Compensazione delle eccedenze di **ROL** con le eccedenze di **interessi passivi**.
- L'ammontare dei medesimi, trasferito alla fiscal unit, deve corrispondere.
- **Prima del Decreto Internazionalizzazione**, 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.**
- **Con il Decreto Internazionalizzazione**, 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 **dividendi incassati** relativi a partecipazioni detenute in società **NON residenti**, che risultino controllate.

INTERESSI PASSIVI

IN CASO DI OBBLIGAZIONI

- **Prima del Decreto Internazionalizzazione**, dal 1995 limite alla deducibili 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).
- **Con il Decreto Internazionalizzazione**, 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

IN CASO DI IMMOBILIARE DI GESTIONE (art.1 co.36 L.244/07)

- **Prima del Decreto Internazionalizzazione**, 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.
- **Con il Decreto Internazionalizzazione**, vengono chiariti i criteri di individuazione dei soggetti agevolati, ovvero le società per le quali ricorrono **congiuntamente** 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

IN CASO DI IMMOBILIARE DI GESTIONE (art.1 co.36 L.244/07)

- Quanto **all'ambito oggettivo**, occorre ricordare che:
 - 1) rilevano sia gli immobili **patrimonio**, sia quelli **strumentali per natura**, 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 **l'inclusione nel calcolo del Rol** (risultato operativo lordo) anche dei **dividendi incassati provenienti dalle società controllate estere**.
- ❑ 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

- ❑ **Viene modificata la disciplina della deducibilità degli interessi passivi per i finanziamenti assistiti da ipoteca in favore delle società che svolgono attività immobiliare, specificando che tale normativa si applica alle società che svolgono effettivamente e prevalentemente attività immobiliare ovvero il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende, il cui valore corrispettivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.**
- ❑ 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**

LE RINUNCE CREDITI DEI SOCI

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

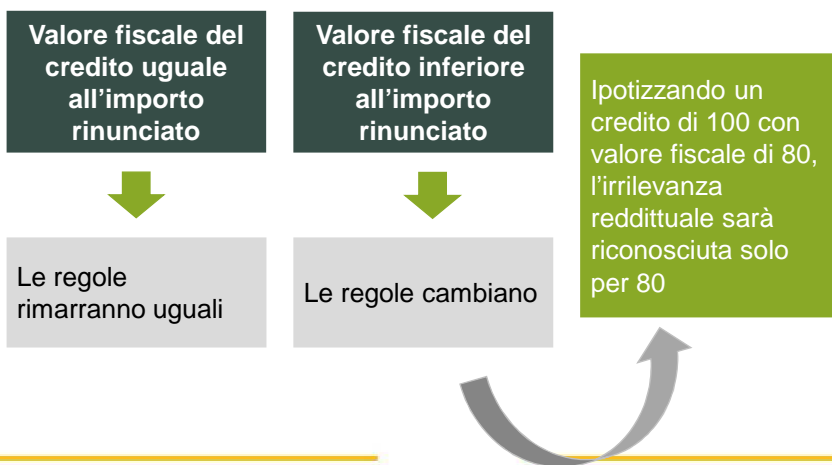
OGGI

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



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 «civiltistica» = 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 rilevata dal piano
- ✓ Decorrenza dal 2015
- ✓ Svalutazioni/perdite stanziare 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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

SOGGETTI INTERESSATI

Principio -> alle imprese e ai lavoratori autonomi che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi, viene consentito **di incrementare il costo di acquisizione del 40% al (solo) fine di dedurre maggiori quote di ammortamento / canoni di leasing.**

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 **non interessati**:

- **i soggetti in regime forfetario**, posto che gli stessi determinano il reddito applicando il coefficiente di redditività ai ricavi / compensi;
- **i contribuenti minimi** 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?*).

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

ASPETTI PROCEDURALI

Regola procedurale -> 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**

dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016,

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

Dall'agevolazione sono espressamente esclusi gli acquisti di:

- **i beni materiali strumentali per i quali il DM 31.12.1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%;**
- **gli acquisti di fabbricati e di costruzioni**
(*??? Compresa la categoria "Costruzioni leggere", riguardante tettoie, baracche e simili, normalmente ammortizzabile fiscalmente con aliquota del 10% ???*).

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

REQUISITI DEI BENI AGEVOLABILI - 1

Strumentalità

Investimenti in beni strumentali di uso durevole ed atti ad essere impiegati come **strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa.**

Beni di costo unitario inferiore a € 516,46

Si ritengono rientrare nell'agevolazione anche i beni di costo unitario inferiore a € 516,46. **Il limite di € 516,46** deve risultare riferito al costo del bene **ante maggiorazione del 40%.**

Comodato

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.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

REQUISITI DEI BENI AGEVOLABILI - 2

Requisito della «novità»

Il **requisito della novità** 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.

Beni esposti in show room

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

Beni complessi

STUDIO DR. MAURO NICOLA

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%

ASPETTI FISCALI PARTICOLARI DA CONSIDERARE

Acconti d'imposta

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.

Studi di settore

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.

Cumulabilità con altre agevolazioni

STUDIO DR. MAURO NICOLA

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%

MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DEI BENI ED ESCLUSIONI

Regola

i beni possono essere acquistati:

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

Locazione operativa e noleggio

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.

Esclusioni

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.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

INVESTIMENTI ESPRESSAMENTE ESCLUSI - 1

- **Gruppo V - Specie 19-imbottigliamento acque minerali:**
 - condutture -> ammortizzabili all'8%;
- **Gruppo XVII - Specie 2/b-produzione e distribuzione gas naturale:**
 - 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%

INVESTIMENTI ESPRESSAMENTE ESCLUSI - 2

- Gruppo XVII - Specie 4/b-stabilimenti termali ed idrotermali):
 - Condutture -> ammortizzabili all'8%;
- Gruppo XVIII - Specie 4 e 5-ferrovie, esercizio di binari, vagoni letto e ristorante, tramvie, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori):
 - materiale rotabile, ferroviario e tramviario, con esclusione delle motrici -> ammortizzabili al 7,5%
- Gruppo XVIII - Specie 1, 2 e 3-trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari):
 - aerei completi di equipaggiamento, con motore a terra, ammortizzabili al 12%.

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

PERIODO DI OPERATIVITÀ DELL'AGEVOLAZIONE

15 OTTOBRE 2015



31 DICEMBRE 2016

Acquisto

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

Leasing

Regola -> 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.

Appalto

Regola -> momento di ultimazione della prestazione (con accettazione, se prevista).

N.B.: per fruire dell'agevolazione è **necessaria l'entrata in funzione del bene** -> 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%

MISURA DELL'AGEVOLAZIONE SPETTANTE

L'agevolazione consiste nella **maggiorazione del 40% del costo del bene**. Infatti, la medesima è finalizzata ad incentivare gli investimenti in **beni strumentali nuovi** attraverso una **maggiorazione percentuale del costo fiscalmente riconosciuto dei beni medesimi**, in modo da consentire, ai fini della determinazione dell'Ires e dell'Irpef, l'imputazione al periodo d'imposta di quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria più elevati. **Cessione bene = venir meno dell'agevolazione.**

Regola -> Al costo maggiorato del bene devono essere applicati gli ordinari coefficienti di ammortamento stabiliti dal DM 31.12.88 e opera ai soli fini delle imposte sui redditi (IRPEF / IRES), e, quindi, non esplica alcun effetto ai fini IRAP.

Lavoratori autonomi -> art. 54 del Tuir non prevede rinvio all'art. 102 (entrata in funzione del bene) -> si ritiene **necessaria un'effettiva, di conseguenza, utilizzazione del bene.**

STUDIO DI LEGALITÀ

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

INDIVIDUAZIONE DELLA MAGGIORAZIONE PER LEASING

Per i **beni in leasing** la maggiorazione opera sulla **quota capitale dei canoni** e, quindi:

- per lo **scomputo della quota interessi** 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 **maggior valore dei canoni** 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 **prezzo di riscatto**, per le quote di ammortamento dopo aver riscattato il bene.

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

VEICOLI A DEDUCIBILITÀ LIMITATA

Investimenti in veicoli nuovi -> oltre all'incremento del 40% del costo di acquisizione, è previsto **l'aumento nella medesima misura (40%) dei limiti di deducibilità** di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del Tuir.



Tipologia beni	Imprese (in genere)		Agenti e rappresentanti	
	Limite ordinario	Limite maggiorato	Limite ordinario	Limite maggiorato
Autovetture	18.075,99	25.306,39	25.822,84	25.306,39
Motocicli	4.131,66	5.784,32	4.131,66	5.784,32
Ciclomotori	2.065,83	2.892,16	2.065,83	2.892,16

N.B.: l'incremento del 40% non opera per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta. Inoltre, rimane invariata la percentuale di deducibilità dei costi (ammortamenti, carburanti, riparazioni, ecc.) inerente agli autoveicoli pari al 20% (80% per agenti e rappresentanti).

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

VEICOLI A DEDUCIBILITÀ LIMITATA

Investimenti in veicoli nuovi -> oltre all'incremento del 40% del costo di acquisizione, è previsto **l'aumento nella medesima misura (40%) dei limiti di deducibilità** di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del Tuir.

PLUSVALENZA DA CESSIONE SUCCESSIVA DEL BENE

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

tra corrispettivo e costo non ammortizzato,

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

Bene ceduto prima del termine dell'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%

MODALITÀ DI FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

La maggiorazione del costo del bene:

- ha **rilevanza esclusivamente fiscale**.
- avendo natura extracontabile, **non ha alcun effetto sulla redazione del bilancio d'esercizio**.

N.B.: in deroga al principio della previa imputazione dei costi a «conto economico» (art. 109 Tuir), è prevista la **variazione in diminuzione nel mod. Unico** ai fini IRES e IRPEF (non IRAP).

Ai fini procedurali sussiste la necessità di gestire una sorta di doppio piano di ammortamento, 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).

STUDIO D.R. MAURO NICOLA

Super-ammortamenti o ammortamento al 140%

ESEMPIO – ACQUISTO DEL BENE

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

$$[50.000,00 + (50.000,00 \times 40\%)].$$

PIANO DI AMMORTAMENTO

costo		ammortamento			variazione in diminuzione
civiltico	fiscale	anno	quota civile	quota fiscale	
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%

ESEMPIO – ACQUISTO DEL BENE IN LEASING

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

Deducibilità canoni leasing			Variazione in diminuzione
Periodo	Quota capitale	Quota capitale con maggiorazione	
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

CARATTERISTICHE GENERALI DELL'AGEVOLAZIONE

L'**agevolazione dell'assegnazione** si sostanzia:

- nell'**applicazione di un'imposta sostitutiva** 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 **possibilità di assumere**, per l'individuazione dell'entità delle plusvalenze, il **valore catastale degli immobili** in luogo del valore normale;
- nella **riduzione del reddito in natura del socio assegnatario** per l'importo tassato in capo alla società;
- nella **riduzione alla metà dell'imposta di registro, se dovuta in misura proporzionale** (più imposte ipotecaria e catastale fisse).

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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Assegnazione agevolata beni ai soci

CARATTERISTICHE GENERALI DELL'AGEVOLAZIONE

L'**assegnazione dei beni** [data dell'atto di assegnazione e non quello della delibera] o la **cessione** [data dell'atto] deve avvenire **entro il 30 settembre 2016**, con **imposta sostitutiva** calcolata sulla **differenza tra**

il valore dei beni assegnati e il costo fiscalmente riconosciuto;

tenendo presente che:

- in sede di **assegnazione** la società ha la possibilità di richiedere che il **valore normale degli immobili** 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 **cessione**, 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.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Assegnazione agevolata beni ai soci

AMBITO SOGGETTIVO

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.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Assegnazione agevolata beni ai soci

SOGGETTI ASSEGNATARI

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:

- **qualità di socio** -> sussistente al 30 settembre 2015;
- **iscrizione nel libro soci, se previsto** -> 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;
- **in assenza del libro soci (in quanto non obbligatorio)** -> la condizione di socio deve essere verificata alla data del 30 settembre 2015 (*titolo avente data certa*);
- **entità o misura dell'assegnazione** -> le quote esistenti alla data dell'assegnazione.

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Assegnazione agevolata beni ai soci

SOGGETTI ASSEGNATARI – CASI PARTICOLARI - 1

Intestazioni fiduciarie

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.

Situazioni di usufrutto e di nuda proprietà

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

Eredi del *de-cuius*

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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Assegnazione agevolata beni ai soci

SOGGETTI ASSEGNATARI – CASI PARTICOLARI - 2

Fusioni

Possono procedere all'assegnazione dei beni:

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

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.

Ipotesi procedurale

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 STUDIO DR. MAURO NICOLA

Assegnazione agevolata beni ai soci

BENI IMMOBILI AGEVOLATI E NON AGEVOLATI

Agevolati

Assegnazione o cessione agevolata riguarda gli immobili:

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

Non agevolati

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

CASISTICA INDIVIDUATIVA BENI IMMOBILI

<i>Tipo immobile</i>	<i>agevolazione</i>
Unità immobiliare locata (categoria catastale: A/3)	Sì
Unità immobiliare utilizzata dalla società in proprio (categoria catastale: A/3)	No , in quanto strumentale per destinazione
Unità immobiliare (categoria catastale: A/3) - merce	Sì
Bene immobile locato (categoria catastale: D/1)	Sì
Bene immobile locato utilizzato dalla società in proprio (categoria catastale: D/1)	No

TERRENI

I **terreni agricoli** 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

DETERMINAZIONE DEL VALORE NORMALE

Assegnazione
beni immobili

valore normale -> 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.

Cessione beni
immobili

imponibile imposta sostitutiva -> maggior importo tra corrispettivo pattuito e valore normale dei beni ceduti (*quest'ultimo eventualmente sostituito dal valore catastale per i beni immobili se previsto*).

Assegnazione o
cessione beni
mobili

valore normale -> l'entità calcolata con i criteri di cui all'art. 9 del Tuir.

valore intermedio -> operativo se assunto tra quello catastale e quello normale del bene immobile.

Assegnazione agevolata beni ai soci

IMMOBILIARE DI GESTIONE

Regola

Immobili detenuti per la locazione -> 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

SOCIETÀ NON OPERATIVE

Regole

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

Società che non hanno superato test dei ricavi (o erano in perdita sistematica), ma che hanno beneficiato di una *causa di esclusione legale* o di una *situazione di disapplicazione* sono «**società operative**».

Valutazione casi di assegnazione poste in essere nel 2016:

2013	2014	2015	agevolabile?	aliquota i.s.
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

AFFRANCAMENTO RISERVE IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

Sono **soggette all'** 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.

PAGAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

60%

entro il 30 novembre 2016

40%

entro il 16 giugno 2017

Possibile la compensazione con i criteri di cui al D.Lgs. 241/1997

Assegnazione agevolata beni ai soci

TASSAZIONE IN CAPO AI SOCI

In capo al socio assegnatario (di società di capitali) l'operazione non risulta fiscalmente non rilevante, in quanto si rende operativa la tassazione degli utili in natura per la parte che eccede l'entità assoggettata ad imposta sostitutiva da parte della società.

Al riguardo, però, è opportuno puntualizzare che il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, determina la riduzione del costo fiscalmente riconosciuto delle azioni e/o delle quote possedute.

Differenza tra valore assegnato e plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva -
> 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).

Differenza tra valore normale e reddito assoggettato ad imposta sostitutiva supera costo fiscale delle quote -> eccedenza = reddito di capitale (dividendo).

Assegnazione agevolata beni ai soci

TASSAZIONE IN CAPO AI SOCI (PERSONE FISICHE) – caso 1

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

TASSAZIONE IN CAPO AI SOCI (SOGETTI IRES) – caso 2

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

TASSAZIONE IN CAPO AI SOCI – caso 3

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:

il valore non assoggettato ad imposta sostitutiva pari a € 550.000,00

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

Assegnazione agevolata beni ai soci

IMPOSTE INDIRETTE

Iva



Nessuna specifica agevolazione - 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.

Imposta di registro



Riduzione al 50% delle aliquote proporzionali dell'imposta di registro per gli atti di assegnazione (o cessione) eventualmente soggetti.

Ipotecarie e catastali



Sempre dovute in misura fissa (anche per le cessioni e le assegnazioni assoggettate ad Iva).

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Trasformazione agevolata in società semplice

dott. Mauro Nicola



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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Trasformazione agevolata in società semplice

AMBITO SOGGETTIVO

Società interessate -> 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 **oggetto principale** si deve intendere l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati:

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

STUDIO DR. MAURO NICOLA

Trasformazione agevolata in società semplice

SOGGETTI ASSEGNATARI

Condizione -> 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.

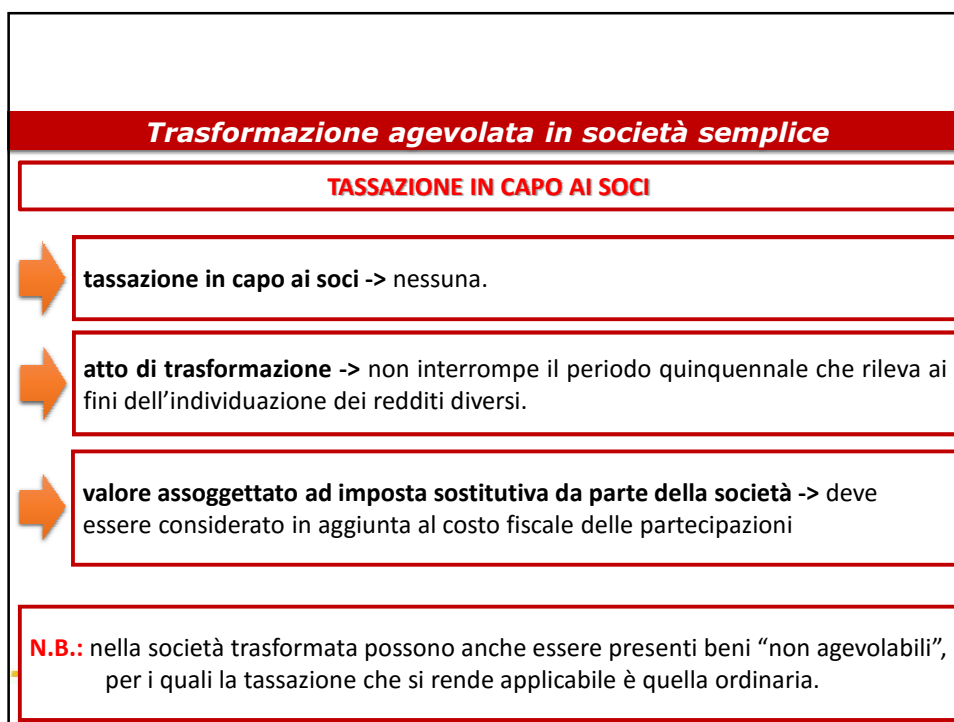
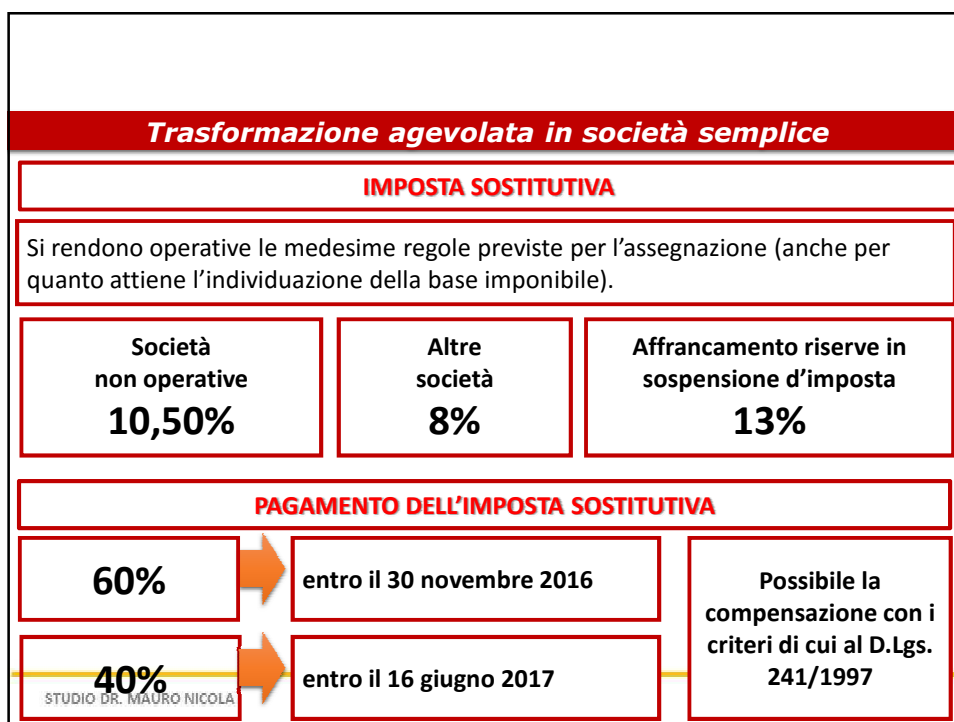
Al riguardo è opportuno sottolineare che si deve ritenere non influente che

al momento della «trasformazione»

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.

Momento della «trasformazione» -> **dovrebbe coincidere** (anche per le società di persone) alla data in cui si verifica la pubblicità dell'avvenuta operazione di trasformazione.

STUDIO DR. MAURO NICOLA



Trasformazione agevolata in società semplice

IMPOSTE INDIRETTE

Iva



Nessuna specifica agevolazione - atti di «trasformazione in società semplice» devono essere considerati come «destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa».

Imposta di registro



Gli «**atti di trasformazione**» sono soggetti ad imposta di registro in misura fissa.

Ipotecarie e catastali



Gli «**atti di trasformazione**» sono soggetti ad imposta in misura fissa.