

Ravenna, 2 febbraio 2016

**Circolare n. 4/16**

**OGGETTO: Legge di stabilità 2016 - Principali novità fiscali (Parte Prima)**

Con la L. 28.12.2015 n. 208 è stata emanata la “legge di stabilità per il 2016”, di seguito si riepilogano le principali novità in materia fiscale.

<b>RIVALUTAZIONE BENI DI IMPRESA NEL BILANCIO 2015</b>
--

Con l’art. 1 co. 889 ss è stata nuovamente riproposta la rivalutazione dei beni d’impresa e delle partecipazioni, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l’attività d’impresa, riservata alle società di capitali ed enti commerciali che nella redazione del bilancio non adottano i Principi contabili internazionali.

La rivalutazione va effettuata nel **bilancio 2015**, deve riguardare **tutti i beni risultanti dal bilancio al 31.12.2014 appartenenti alla stessa categoria omogenea** e deve essere annotata nel relativo **inventario** e nella **nota integrativa**.

Il saldo attivo di rivalutazione va imputato al capitale o in un’apposita riserva che ai fini fiscali è considerata in sospensione d’imposta.

È possibile provvedere all’affrancamento, anche parziale, di tale riserva mediante il pagamento di un’imposta sostitutiva ai fini IRES / IRAP in misura pari al 10%.

**Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti è subordinato al versamento di un’imposta sostitutiva determinata nelle seguenti misure:**

- **16% per i beni ammortizzabili;**
- **12% per i beni non ammortizzabili.**

I maggiori valori iscritti sono riconosciuti a decorrere dal **terzo esercizio successivo** a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (2018) ai fini :

- del conteggio degli ammortamenti fiscali deducibili;
- della determinazione del plafond delle spese di manutenzione di cui all’art. 102 co. 6
- della disciplina delle società non operative.

In caso di cessione o in caso di destinazione a finalità estranee all’esercizio dell’impresa (estromissione) dei beni oggetto di rivalutazione, l’effetto fiscale, ai fini della determinazione di plusvalenze e minusvalenze, si avrà solo a partire dal quarto esercizio successivo (2019).

In sede di approvazione della Legge Finanziaria è stato disposto che, limitatamente agli immobili, il maggior valore è riconosciuto ai fini fiscali dal periodo d’imposta in corso all’1.12.2017 (2017 per i soggetti con esercizio coincidente con l’anno solare).

Le imposte sostitutive dovute per il riconoscimento della rivalutazione e per l’eventuale affrancamento della riserva vanno versate in **unica soluzione senza interessi, entro il termine previsto per il saldo delle imposte sui redditi. (16 giugno 2016)** .Gli importi dovuti possono essere compensati con eventuali crediti disponibili.

L’esercizio dell’opzione per la rivalutazione si effettua con l’esposizione nel modello UNICO dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva.

**Rivalutazione solo civilistica - problematiche**

Essendo la formulazione della norma identica a quella a suo tempo prevista dalla L. 147/2013 è presumibile che torneranno di attualità le problematiche relative alla possibilità o meno di rivalutare i beni ai soli fini civilistici. In merito ricordiamo che l’Agenzia delle entrate con circ.

4.6.2014 n. 13 ha negato la possibilità di fare una rivalutazione esclusivamente civilistica, in dottrina invece la questione era ed è dibattuta.

## SUPER AMMORTAMENTI

L'art. 1 co. 91-94 e 97 ha introdotto un'agevolazione volta ad incentivare gli **investimenti in beni strumentali nuovi** da parte di soggetti titolari di **reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni**.

L'agevolazione ha natura temporanea riguardando **gli acquisti di beni strumentali nuovi nel periodo 15.10.2015 – 31.12.2016**, in riferimento ai quali, ai fini di dedurre un maggiore quota di ammortamento ai fini IRES/IRPEF, il costo di acquisizione è incrementato del 40% (così, ad esempio, un cespite acquistato per € 60.000 rileva per il calcolo degli ammortamenti per € 84.000). Tale agevolazione non ha valenza ai fini IRAP.

Per quanto riguarda **l'ambito soggettivo** i soggetti beneficiari, indipendentemente dal regime contabile adottato (ordinario o semplificato) sono i seguenti:

- i soggetti titolari di reddito di impresa;
- professionisti

L'agevolazione, tuttavia, **non spetta a coloro che adottano il regime forfettario**, mentre i contribuenti minimi potranno applicare il beneficio nella sua forma più vantaggiosa: infatti, poiché il costo di acquisizione dei beni strumentali è dedotto per cassa, essi potranno dedurre nell'esercizio di sostenimento non solo il costo effettivo, ma anche l'intera maggiorazione del 40%.

Per quanto riguarda **l'ambito oggettivo** rientrano nell'agevolazione i beni materiali **nuovi**, **acquistati anche mediante contratti di leasing**. Sono inclusi anche i computer e le autovetture (a deducibilità limitata), mentre ne sono esclusi gli immobili. La disposizione non si applica infatti agli investimenti in beni materiali strumentali per i quali il D.M. Finanze 31.12.1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%.

Il requisito della novità sussiste sia nel caso in cui il bene sia acquistato dal produttore, sia nel caso in cui il bene sia stato acquistato da soggetto diverso dal produttore purché non sia già stato utilizzato né da parte del cedente né da alcun altro soggetto.

### **Entrata in funzione del bene**

A differenza della Tremonti, ai fini della fruizione del beneficio conta anche **l'entrata in funzione del bene, non essendo sufficiente la consegna**. Pertanto un cespite acquistato nel 2016 con entrata in funzione e inizio ammortamento nel 2017 sarà agevolato a partire dal 2017 con deduzione del 40% a partire da quest'ultimo anno.

### **Caratteristiche agevolazione**

L'agevolazione si sostanzia in una maggiorazione del 40% del costo di acquisto dei beni consentendo la deduzione di ammortamenti per il 140% del prezzo di acquisto e ripartendo tale maggior valore sulla durata del periodo fiscale di ammortamento.

L'agevolazione consiste nell'apportare in **Unico** una **variazione in diminuzione**, senza impatti di natura contabile – civilistica. Ciò significa che si dovrà gestire una sorta di doppio piano di ammortamento, al fine di individuare nei vari esercizi la quota da portare in deduzione nella dichiarazione dei redditi.

E' stata disposta l'irrilevanza dell'incremento di costo **ai fini dell'applicazione degli studi di settore** (maggiori ammortamenti e maggiori valori beni strumentali), **dei parametri e della disciplina delle società di comodo.**

Si preme sottolineare inoltre che tale agevolazione non avrà alcuna influenza sul calcolo di eventuali plusvalenze/minusvalenze, che dovranno quindi essere calcolate senza tener conto della maggiorazione del 40% derivante dai super ammortamenti.

### **Acquisto di autovetture**

Relativamente agli acquisti di autovetture nuove effettuati nel predetto periodo, 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), TUIR (così, ad esempio, il limite di € 18.075,99 passa a € 25.306,39).

La percentuale di deducibilità (ad esempio 20%, 70% per auto in uso promiscuo dipendenti e 80% per agenti e rappresentanti) resta invece invariata.

<p style="text-align: center;"><b>ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI E LA TRASFORMAZIONE IN SOCIETA' SEMPLICE</b></p>
---

Con l'art. 1 co. 115-120 della Legge di Stabilità il legislatore ha riproposto apposite disposizioni agevolative per le seguenti operazioni:

- assegnazione di beni ai soci;
- cessione di beni ai soci;
- trasformazione in società semplice.

**Assegnazione agevolata beni ai soci - Condizioni per poter beneficiare delle agevolazioni:**

L'agevolazione è rivolta alle:

- società di persone commerciali (snc, sas)
- società di capitali (srl, spa e sapa)

La norma si applica anche alle società di comodo per almeno due anni relativamente ai periodo 2013-2014-2015 (in tal caso l'imposta sostitutiva subirà un incremento e dall'8% passa al 10,5%).

I **beni agevolati** sono rappresentati :

- dai beni immobili (terreni e fabbricati) fatta eccezione per quelli strumentali per destinazione, sia che essi siano immobili patrimoniali di cui all'art. 90 del TUIR, sia immobili merce, sia immobili strumentali per natura (ovvero non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività di impresa ma esempio locati);
- beni mobili iscritti nei pubblici registri (autoveicoli, imbarcazioni, aerei) non utilizzati quali beni strumentali nell'attività propria di impresa.

**Soci beneficiari**

Le agevolazioni sono concesse a condizione che i soci siano iscritti a libro soci (ove prescritto), al 30.09.2015 o che lo siano entro il 31.01.2016, ma in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

Per tali soci le agevolazioni non sono condizionate:

- né alla natura giuridica (persone fisiche o giuridiche)
- né al regime fiscale (IRPEF o IRES)
- né alla residenza fiscale (italiana o estera)

**Per le società che assegnano i beni aventi le caratteristiche sopra menzionate i benefici sono rappresentati :**

- dall'applicazione di una imposta sostitutiva dell'8% (o 10,5% per le società di comodo) sulle plusvalenze che emergono a seguito dell'assegnazione o della cessione dei beni ai soci;
- dalla possibilità di determinare le suddette plusvalenze assumendo in luogo del valore normale degli immobili, il loro valore catastale Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in Catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti ai fini dell'imposta di registro (art. 52, c. 4 Dpr 131/1986);

- da un'imposizione sostitutiva sulle riserve in sospensione di imposta annullate a seguito dell'assegnazione pari al 13%;
- dalla riduzione del reddito in natura del socio assegnatario in misura pari all'ammontare tassato in capo alla società;
- dalla riduzione al 50% dell'imposta di registro, se questa è dovuta in misura proporzionale, e nelle imposte ipotecarie e catastali fisse.

**Si precisa che l'I.V.A se dovuta deve essere assolta nei modi ordinari.**

E' stato precisato in passato (circolare del 1999) che l'operazione deve avvenire nel **rispetto della par condicio tra i soci**, attribuendo quindi a tutti i soci beni il cui valore deve essere proporzionale alla partecipazione detenuta . Ciò non significa automaticamente che qualsiasi bene debba essere attribuito in comproprietà ai soci, potendosi attribuire ad uno dei soci l'intera proprietà di un determinato bene e ad un altro l'intera proprietà di un altro bene, rispettando i pesi corrispondenti alle quote di partecipazione e gestendo le eventuali differenze con conguagli in denaro. Il fatto di attribuire beni non agevolati (es. denaro) non determina la perdita delle agevolazioni per i soci che beneficiano dell'attribuzione dei beni agevolabili.

Per quanto riguarda **la tassazione dei soci** la norma prevede che:

- nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni dell'art. 47 co. 1 secondo periodo 5,6,7,8 del TUIR
- il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

In particolare nel caso di assegnazione al socio **con distribuzione di riserve di utili:**

- l'assegnazione costituisce utile in natura per il socio
- il valore normale da prendere in considerazione è quello ordinario a norma dell'art. 9 o quello catastale , se è stata fatta questa scelta;
- da questo valore occorre detrarre l'ammontare già assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società.

In caso di **assegnazione con distribuzione di riserve di capitale** (riserve sovrapprezzo, versamenti in conto capitale) il socio non consegue alcun reddito poiché l'operazione si sostanzia in una restituzione di quanto il socio aveva apportato in società. Per effetto di tale operazione si riduce il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta.

Le suddette operazioni devono essere perfezionate per usufruire dei benefici fiscali entro il 30.09.2016, ovvero gli atti di assegnazione, cessione o trasformazione in società semplici sono effettuati entro tale data.

**Per quanto concerne invece il versamento:**

Le società interessate sono tenute a versare le imposte sostitutive dovute :

- per il 60% **entro il 30.11.2016**
- per il rimanente 40% **entro il 16.7.2017.**

**Cessione agevolata beni ai soci**

In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene ex art. 9 Tuir, ovvero al valore catastale, è computato in misura non inferiore a uno dei due valori.

La società può cedere ai soci gli immobili anche a corrispettivi bassi, tuttavia ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%, se il corrispettivo è inferiore al valore normale o al valore catastale per gli immobili, per la determinazione dell'imposta sostitutiva va comunque assunto il valore normale stesso (opzionalmente assunto sulla base del valore catastale).

**Trasformazione in società semplice**

In alternativa all'assegnazione o alla cessione agevolata, è possibile trasformare la società commerciale in società semplice.

Le condizioni per beneficiare di tale agevolazione sono le seguenti:

- l'oggetto sociale della società che intende trasformarsi deve essere quello di gestione dei beni agevolati (società immobiliari di gestione);
- la norma richiede che "tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015." non sembra invece che possa rappresentare una condizione ostativa alla trasformazione agevolata la variazione della quota di partecipazione dei singoli soci.

Ai fini fiscali, l'operazione non è dissimile dall'assegnazione di beni in quanto in entrambi i casi i beni vengono sottratti al regime di impresa, realizzando le plusvalenze insite su i beni. Sulla differenza tra il valore normale dei beni agevolati e il loro costo fiscalmente riconosciuto è dovuta l'imposta sostitutiva dell'8% (o del 10,5% se la società è di comodo).

Se vi sono nel patrimonio netto della società trasformata riserve in sospensione di imposta è dovuta l'ulteriore imposta sostitutiva del 13%.

Se la società detiene beni non agevolabili, le plusvalenze relative a tali beni sono assoggettate a tassazione ordinaria.

#### **ESTROMISSIONE IMMOBILE STRUMENTALE DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE**

Con l'art. 1 co. 121 della Legge di Stabilità sono state riaperte le disposizioni agevolative per l'estromissione dei beni immobili strumentali dell'imprenditore individuale.

L'imprenditore individuale che, **alla data del 31.10.2015, possiede beni immobili strumentali, può, entro il 31.05.2016, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa,** con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1.01.2016, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap nella misura dell'8% della differenza tra il valore normale di tali beni e il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Per quanto riguarda gli immobili che possono essere estromessi si precisa che, a differenza dell'assegnazione /cessione beni agevolata, usufruiscono dell'agevolazione tutti gli immobili strumentali (sia per natura, sia per destinazione), mentre non sono agevolabili gli immobili merce e patrimonio. Possono usufruire dell'agevolazione gli immobili locati purché classati in una delle categorie dei gruppi B,C,D ed E, o nella categoria A/10.

Sotto il profilo IVA, l'operazione è qualificabile come destinazione di beni a finalità estranee all'impresa, (art. 2 comma 2 n. 5 del D.P.R. 633/72) e quindi si tratta di iniziativa rientrante nell'ambito di applicazione del tributo. Costituiscono eccezione a tale principio i beni per i quali l'imprenditore non ha operato la detrazione dell'imposta all'atto dell'acquisto (es. immobile acquisito da privato).

Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per le assegnazione agevolate.

In occasione delle precedenti versioni dell'agevolazione, per quanto concerne le modalità dell'esercizio dell'opzione l'Amministrazione Finanziaria aveva avuto modo di chiarire che l'operazione si perfeziona con il comportamento concludente (C.M. 39/E/2008) unitamente al pagamento dell'imposta sostitutiva. Si attendono in merito chiarimenti dell'Agenzia.

Rimaniamo a disposizione per eventuali chiarimenti.

Distinti saluti