

Legge di Bilancio 2017

Foggia 16.02.2017

Auditorium Cittadella dell'Economia c/o CCIAA

**Agevolazioni contenute nella Legge di
stabilità 2017**

Cenni sulle altre materie di II.DD. ed IVA

**Novità in materia di dichiarazioni
integrative ed in tema di accertamento
e riscossione**

**Assegnazione/Cessione agevolata di
beni ai soci e trasformazione in società
semplice**

Foggia 16 febbraio 2016

Agevolazioni contenute nella Legge di stabilità

Superammortamento

Iperammortamento

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

**IPERAMMORTAMENTO
SUPERAMMORTAMENTO**

SUPER AMMORTAMENTO

PROROGA INVESTIMENTI AGEVOLATI

**BENI CONSEGNATI ENTRO
31.12.2017**

**BENI CONSEGNATI ENTRO
30.6.2018
SE ENTRO 31.12.2017**

- **ACCETTAZIONE ORDINE**
- **PAGAMENTO ACCONTO
≥ 20% DEL COSTO**

RATIO → AGEVOLARE INVESTIMENTI COMPLESSI

SUPER AMMORTAMENTO

PROBLEMI INTERPRETATIVI



PER BENI CONSEGNA TI ENTRO 30.6.2018

**ACCETTAZIONE ORDINE → OK ANCHE CONTRATTO DI
COMPRAVENDITA O APPALTO SOTTOSCRITTO ENTRO 31.12.2017**

PAGAMENTO ACCONTO \geq 20% DEL COSTO

- **CORRISPETTIVO ORDINE → NON RILEVANO VARIAZIONI A
CONSUNTIVO**
- **PER ACQUISTI IN *LEASING* → CONTRATTO STIPULATO ENTRO
31.12.2017 + PAGAMENTO MAXI CANONE \geq 20% DEL COSTO**

SUPER AMMORTAMENTO

BENI ESCLUSI DA PROROGA



AUTO IN USO PROMISCUO *EX ART. 164 C. 1 LETT. B*

AUTO IN USO PROMISCUO A DIPENDENTI
EX ART. 164 C. 1 LETT. B-BIS

BENI CON COEFFICIENTE D.M. 31.12.1988 < 6,5%

FABBRICATI – COSTRUZIONI - BENI ALLEGATO 3 L. 208/2015

***IPER* AMMORTAMENTO**

MAGGIORAZIONE DEL 150% COSTO FISCALE



AMBITO **OGGETTIVO → MACCHINARI INTELLIGENTI INDUSTRIA 4.0
CARATTERISTICHE TECNICHE E INTERCONNESSIONE
ATTESTATE CON AUTOCERTIFICAZIONE O PERIZIA (PERIZIA SOLO CON
COSTO > 500.000 €)**

AMBITO **SOGGETTIVO → TUTTE LE IMPRESE**

AMBITO **TEMPORALE → = AL SUPER AMMORTAMENTO**

SUPER AMMORTAMENTO *SOFTWARE*

MAGGIORAZIONE DEL 40% COSTO FISCALE



AMBITO **OGGETTIVO** → *SOFTWARE* – SISTEMI – PIATTAFORME
CARATTERISTICHE TECNICHE E INTERCONNESSIONE
ATTESTATE CON AUTOCERTIFICAZIONE O PERIZIA (COSTO > 500.000 €)

AMBITO **SOGGETTIVO** → IMPRESE CHE BENEFICIANO DELL'*IPER*
AMMORTAMENTO

AMBITO **TEMPORALE** → = AL SUPER AMMORTAMENTO

IPER E SUPER AMMORTAMENTO

CONSIDERAZIONI

**AUTOCERTIFICAZIONE/PERIZIA
ACQUISITA**



- **ENTRO PERIODO D'IMPOSTA
DI ENTRATA IN FUNZIONE**
- **SE **SUCCESSIVO**, ENTRO
PERIODO D'IMPOSTA DI
INTERCONNESSIONE →
FRUIBILITÀ DIFFERITA**

**SUPER AMMORTAMENTO
SOFTWARE SPETTANTE**



ANCHE IN **ASSENZA DI
CONNESSIONE CON
BENE *IPER* AMMORTIZZATO
ACQUISTATO NEL 2017 –
CONFERMA TELEFISCO**

ALTRI CHIARIMENTI TELEFISCO



- IPERAMMORTAMENTO NON APPLICABILE A PROFESSIONISTI

- NON AGEVOLATO BENE ACQUISTATO NEL 2016, ANCHE SE ENTRATO IN FUNZIONE O INTERCONNESSO NEL 2017

- IL BENE E' INTERCONNESSO SE SCAMBIA INFORMAZIONI CON SISTEMI INTERNI E/O ESTERNI E SE E' IDENTIFICATO UNIVOCAMENTE

- PERIZIA DA FARSI SU SINGOLO BENE

CENNI SU ALTRE NOVITA' IN MATERIA DI AGEVOLAZIONI

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

• **CREDITO D'IMPOSTA PER LA RISTRUTTURAZIONE DEGLI ALBERGHI**

• Viene prorogato, con alcune modifiche, il credito d'imposta per la ristrutturazione delle strutture ricettive, disciplinato dall'art. 10 del DL 83/2014 e dal DM 7.5.2015 (art. 1 co. 4 - 8 della L. 232/2016).

AMBITO TEMPORALE

Il credito d'imposta è riconosciuto anche per i periodi d'imposta 2017 e 2018.

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

AMBITO SOGGETTIVO

L'agevolazione viene estesa anche alle strutture che svolgono attività agri- turistica, come definite dalla L. 20.2.2006 n. 96 e dalle norme regionali vigenti.

NUOVA MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

La misura dell'agevolazione è incrementata al 65% dei costi agevolabili (in luogo del precedente 30%).

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

AMBITO OGGETTIVO

Quanto agli interventi agevolabili, la disposizione prevista dall'art. 1 co. 4 della L. 232/2016, con una formulazione non del tutto chiara, stabilisce che il credito di imposta è concesso nella misura del 65% *“a condizione che gli interventi abbiano anche le finalità di cui al comma 2 del presente articolo”*.

- ristrutturazione edilizia;
- riqualificazione antisismica;
- riqualificazione energetica;
- acquisto di mobili.

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

CREDITO D'IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO

Vengono introdotte, dall'art. 1 co. 15 della L. 232/2016, alcune modifiche al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 23.12.2013 n. 145 convertito (come sostituito dalla L. 23.12.2014 n. 190)

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

AMBITO TEMPORALE

L'agevolazione è prorogata fino al 31.12.2020 (in luogo del precedente termine del 31.12.2019).

Pertanto, sono agevolabili gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuati a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 e fino a quello in corso al 31.12.2020.

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

NUOVA MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

La principale novità introdotta dalla legge di bilancio 2017 riguarda la misura dell'agevolazione riconosciuta, che dall'1.1.2017 sarà pari al 50% con riferimento a tutte le spese, senza quindi più alcuna distinzione in base alla tipologia di costi.

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

COSTI AGEVOLABILI

Viene sostituita la formulazione di cui all'art. 3 co. 6 lett. a) del DL 145/2013, la quale ora prevede tra le spese ammissibili ai fini della determinazione del credito d'imposta quelle relative a "*personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo*", in luogo della precedente formulazione che richiedeva la qualifica di personale altamente qualificato nelle attività di ricerca e sviluppo.

Pertanto, è sufficiente che il personale sia impiegato in attività di ricerca e sviluppo, senza che sia più necessariamente "altamente qualificato"

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE

Un'ulteriore modifica apportata dalla L. 232/2016 all'art. 3 del DL 145/2013 riguarda le modalità di utilizzo del credito d'imposta in commento. In particolare, viene previsto che il credito d'imposta sia utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, soltanto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi agevolabili sono stati sostenuti.

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

AGEVOLAZIONI FISCALI PER SOMME INVESTITE IN START UP INNOVATIVE

L'art. 1 co. 66 - 68 della L. 232/2016 stabilizza e rafforza, a partire dal 2017, la disciplina fiscale di favore prevista per i soggetti che investono in start up innovative.

Le legge di bilancio 2017 rende strutturale la disciplina fiscale di favore prevista per i soggetti che investono in *start up* innovative di cui all'art. 29 del DL 179/2012

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

AGEVOLAZIONI FISCALI PER SOMME INVESTITE IN START UP INNOVATIVE

A decorrere dall'anno 2017, viene fissata al 30% la misura dell'agevolazione prevista dall'art. 29 del DL 179/2012 sia per la detrazione dall'imposta per i soggetti IRPEF (in luogo dell'attuale aliquota del 19%) sia per la deduzione dal reddito per i soggetti IRES (in luogo dell'attuale aliquota del 20%), indipendentemente dalla tipologia di start up innovativa beneficiaria.

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

AGEVOLAZIONI IN AMBITO SOCIETARIO: COSTITUZIONE DELLE START UP INNOVATIVE

La legge di bilancio 2017 prevede ulteriori benefici in materia di oneri e modalità per la costituzione delle start up innovative, che si aggiungono a quelli già previsti, in particolare, dagli artt. 25 ss. del DL 179/2012.

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

AGEVOLAZIONI IN AMBITO SOCIETARIO: COSTITUZIONE DELLE START UP INNOVATIVE

La legge di bilancio 2017 prevede ulteriori benefici in materia di oneri e modalità per la costituzione delle start up innovative, che si aggiungono a quelli già previsti, in particolare, dagli artt. 25 ss. del DL 179/2012.

Più nello specifico, le modifiche riguardano:

- la procedura semplificata di costituzione ai sensi dell'art. 4 co. 10-bis del DL 3/2015 (atto sottoscritto con firma digitale);
- gli oneri di costituzione stabiliti dall'art. 26 co. 8 del DL 179/2012.

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

REGIME FORFETARIO PER ASSOCIAZIONI SPORTIVE DILETTANTISTICHE

Il co. 50 dell'art. 1 della L. 232/2016, con una modifica all'art. 90 co. 2 della L. 27.12.2002 n. 289, eleva, a decorrere dall'1.1.2017, da 250.000,00 a 400.000,00 euro la soglia massima dei proventi derivanti dall'esercizio di attività commerciali conseguiti annualmente dalle associazioni e dalle società sportive dilettantistiche (e dai soggetti equiparati¹⁵) necessaria per accedere al regime forfetario previsto dalla L. 398/91¹⁶.

Si ricorda che, ai fini del calcolo del suddetto limite, rileva il principio di cassa (C.M. 11.2.92 n. 1).

Cenni su altre novità in materia di agevolazione

BONUS PER L'ACQUISTO DI STRUMENTI MUSICALI

Viene concesso anche per l'anno 2017 un contributo per l'acquisto di uno strumento musicale nuovo e coerente con il corso di studi musicali frequentato (art. 1 co. 626 della L. 232/2016).

AGEVOLAZIONE

Per il 2017, viene concesso un contributo una tantum pari al 65% del prezzo finale, per un massimo di 2.500,00 euro, nel limite complessivo di 15 milioni di euro.

E' anticipato all'acquirente dello strumento dal rivenditore sotto forma di sconto sul prezzo di vendita;

è a questo rimborsato sotto forma di credito d'imposta di pari importo, da utilizzare in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97

**CENNI SU ALTRE NOVITA' IN
MATERIA DI II.DD. E I.V.A.**

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

NOVITÀ IN MATERIA DI ALIQUOTE IVA

La L. 232/2016 conferma la “clausola di salvaguardia” già prevista all’art. 1 della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016), che dispone l’aumento delle aliquote IVA ordinaria e “ridotta” in assenza del reperimento da parte dello Stato di risorse finanziarie equivalenti:

- posticipandone l’efficacia all’1.1.2018;
- modificando nella misura l’eventuale aumento delle aliquote

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

NOVITÀ IN MATERIA DI ALIQUOTE IVA

La L. 232/2016 conferma la “clausola di salvaguardia” già prevista all’art. 1 della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016), che dispone l’aumento delle aliquote IVA ordinaria e “ridotta” in assenza del reperimento da parte dello Stato di risorse finanziarie equivalenti:

- posticipandone l’efficacia all’1.1.2018;
- modificando nella misura l’eventuale aumento delle aliquote

l’aliquota IVA ordinaria (attualmente pari al 22%) avrebbe dovuto essere determinata nella misura del 24% e l’aliquota IVA “ridotta” (attualmente pari al 10%) avrebbe dovuto essere determinata nella misura del 13%⁷

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

NOVITÀ IN MATERIA DI ALIQUOTE IVA

La L. 232/2016 conferma la “clausola di salvaguardia” già prevista all’art. 1 della L. 208/2015 (legge di stabilità 2016), che dispone l’aumento delle aliquote IVA ordinaria e “ridotta” in assenza del reperimento da parte dello Stato di risorse finanziarie equivalenti:

- posticipandone l’efficacia all’1.1.2018;
- modificando nella misura l’eventuale aumento delle aliquote

l’aliquota IVA ordinaria (attualmente pari al 22%) avrebbe dovuto essere determinata nella misura del 24% e l’aliquota IVA “ridotta” (attualmente pari al 10%) avrebbe dovuto essere determinata nella misura del 13%⁷

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

NOVITÀ IN MATERIA DI ALIQUOTE IVA

	Aliquota IVA ordinaria	Aliquota IVA "ridotta"	Aliquote IVA "super-ridotte"
2015	22%	10%	4%
2016	22%	10%	4% e 5%
2017	22%	10%	4% e 5%
2018	25%*	13%*	4% e 5%
2019	25,9%*	13%*	4% e 5%

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

NOVITÀ IN MATERIA DI NOTE DI VARIAZIONE IVA IN DIMINUZIONE

L'art. 1 co. 567 della L. 232/2016 elimina le disposizioni relative all'emissione della nota di variazione IVA in diminuzione per l'assoggettamento del cessionario o committente ad una procedura concorsuale, introdotte con l'art. 1 co. 126 della legge di stabilità 2016 (L. 208/2015).

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

NOVITÀ IN MATERIA DI NOTE DI VARIAZIONE IVA IN DIMINUZIONE

Procedura	Momento di emissione della nota di variazione	
	Legge di stabilità 2016 (mai efficace)	Legge di bilancio 2017 (regole attuali)
Fallimento	Sentenza di fallimento	Decorso del termine per le osservazioni al piano di riparto

Procedura	Momento di emissione della nota di variazione	
	Legge di stabilità 2016 (mai efficace)	Legge di bilancio 2017 (regole attuali)
Concordato preventivo	Decreto di ammissione alla procedura	Definitività della sentenza di omologazione
Liquidazione coatta amministrativa	Provvedimento di liquidazione	Decorso del termine per l'approvazione del piano di riparto

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

NOVITÀ IN MATERIA DI RIMBORSI IVA

L'art. 7-*quater* co. 32 del DL 193/2016, modificando l'art. 38-*bis* co. 3 e 4 del DPR 633/72, innalza a 30.000,00 euro (rispetto a 15.000,00 euro) il limite al di sotto del quale le istanze di rimborso del credito IVA annuale e trimestrale possono essere presentate senza particolari formalità (oltre all'esposizione sulla dichiarazione o sul modello TR) da parte del soggetto richiedente.

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

CHIUSURA AUTOMATICA DELLE PARTITE IVA INATTIVE

L'art. 7-*quater* co. 44 del DL 22.10.2016 n. 193, conv. L. 1.12.2016 n. 225, modifica la procedura per la chiusura delle partite IVA inattive.

L'Agenzia delle Entrate può chiudere *ex officio* le partite IVA dei soggetti che, sulla base dei dati e degli elementi in suo possesso, risultino non aver esercitato nelle tre annualità precedenti attività d'impresa, ovvero attività artistiche o professionali⁵⁴. In ogni caso, sono fatti salvi i poteri di controllo e accertamento in capo all'Amministrazione finanziaria.

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

TRANSAZIONE FISCALE

L'art. 1 co. 81 della L. 232/2016 ha previsto la sostituzione dell'art. 182-*ter* e l'ampliamento dell'ambito operativo di tale disposizione, mediante la soppressione del divieto prima stabilito di riduzione del pagamento dei debiti per IVA, oltre che per ritenute effettuate e non versate.

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

PROROGA DELLA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI NON QUOTATE

L'art. 1 co. 554 della L. 232/2016 ripropone le agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. 448/2001.

Anche per il 2017, quindi, sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti alla data dell'1.1.2017, al di fuori del regime d'impresa.

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

PROROGA DELLA RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI NON QUOTATE

- A tal fine, occorrerà che entro il 30.6.2017:
 - un professionista abilitato (ad esempio, dottore commercialista, geometra, ingegnere e così via) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno;
 - il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo.

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

DEDUCIBILITÀ DEI CANONI DI NOLEGGIO AUTO PER AGENTI E RAPPRESENTANTI

L'art. 1 co. 37 della L. 232/2016 (legge di bilancio 2017) prevede l'innalzamento, a decorrere dall'1.1.2017, del limite annuo alla deducibilità fiscale dei canoni per noleggio degli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio.

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

DEDUCIBILITÀ DEI CANONI DI NOLEGGIO AUTO PER AGENTI E RAPPRESENTANTI

Il novellato art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR prevede che “I predetti limiti di 35 milioni di lire (n.d.r. 18.075,99 euro) e di 7 milioni di lire (n.d.r. 3.615,20 euro) sono elevati rispettivamente a euro 25.822,84 e a euro 5.164,57 per gli autoveicoli utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio”.

Cenni su altre novità in materia di II.DD e IVA

DEDUCIBILITÀ DEI CANONI DI NOLEGGIO AUTO PER AGENTI E RAPPRESENTANTI

Agenti e rappresentanti	Fino al 31.12.2016	Dall'1.1.2017
Acquisto autoveicoli - Costo massimo fiscalmente riconosciuto	25.822,84 euro	25.822,84 euro
Noleggio e locazione autoveicoli - Costo massimo fiscalmente riconosciuto	3.615,20 euro	5.164,57 euro

Il costo massimo fiscalmente deducibile sarà pari a 4.131,66 euro (80% di 5.164,57), più elevato rispetto al precedente 2.892,16 (80% di 3.615,20).

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

L'art. 5 del DL 193/2016, conv. L. 225/2016, ha riformato la disciplina in materia di dichiarazioni integrative (redditi, IRAP, IVA e 770), consentendo la presentazione delle dichiarazioni integrative “a favore del contribuente” fino al termine di decadenza del potere di accertamento, con possibilità di compensare nel modello F24 il credito che ne deriva.

Viene quindi eliminata la precedente impostazione che limitava la presentazione delle dichiarazioni integrative “a favore del contribuente” entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

Rispetto alla precedente disposizione, il nuovo co. 8 ricomprensce quindi sia le dichiarazioni integrative “a favore del Fisco” (es. indicazione di una maggiore base imponibile, di una maggiore imposta o di un minore credito), che quelle “a favore del contribuente” (es. indicazione di una minore base imponibile, di una minore imposta o di un maggiore credito), assoggettandole ad una disciplina uniforme.

N.B. L'integrazione della dichiarazione presuppone che una dichiarazione sia già stata validamente presentata

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

UTILIZZO DEL CREDITO RISULTANTE DALLA DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

Il nuovo co. 8-bis dell'art. 2 del DPR 322/98 disciplina la compensazione dell'eventuale credito risultante dalla dichiarazione integrativa "a favore del contribuente", derivante dal minore debito o dal maggiore credito d'imposta.

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

Dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva

Se, invece, la dichiarazione integrativa è presentata oltre il termine prescritto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, con il nuovo co. 8-bis dell'art. 2 del DPR 322/98 viene stabilito che il relativo credito può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 (c.d. "compensazione esterna"), ma solo per eseguire il versamento di debiti maturati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione integrativa.

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

Dichiarazione integrativa presentata oltre il termine di presentazione della dichiarazione successiva

Ad esempio, se nel 2017 viene presentata la dichiarazione integrativa di UNICO 2015, relativa al periodo d'imposta 2014, dalla quale emerge un credito, la compensazione potrà avvenire con debiti maturati dal 2018.

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

Individuazione del “debito maturato”

In relazione alla compensazione prevista dalla nuova disciplina, dovrà essere chiarito il concetto di “debito maturato”. Dottrina:

- una, che considera rilevante l'anno di competenza del tributo, come indicato nel modello F24;
- l'altra, invece, che dà rilevanza al momento in cui scade il termine di versamento.

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

INTEGRAZIONE DELLE DICHIARAZIONI IVA

Modifiche analoghe sono state apportate in relazione all'integrazione delle dichiarazioni annuali IVA, mediante l'inserimento dei nuovi co. 6-*bis*, 6-*ter*, 6-*quater* e 6-*quinquies* nell'art. 8 del DPR 322/98, tenendo conto delle "specificità" dell'IVA.

Anche in relazione all'IVA viene quindi prevista una disciplina uniforme sia per le dichiarazioni integrative "a favore del Fisco" (es. indicazione di una maggiore base imponibile, di una maggiore imposta o di un minore credito), che per quelle "a favore del contribuente" (es. indicazione di una minore base imponibile, di una minore imposta o di un maggiore credito)

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

TEMPISTICA

Le dichiarazioni IVA possono essere integrate entro i termini previsti per la decadenza del potere di accertamento, stabiliti dall'art. 57 del DPR 633/72.

Anche in tale ambito impositivo viene quindi eliminata la precedente impostazione che limitava la presentazione delle dichiarazioni integrative “a favore del contribuente” entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo.

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

EMENDABILITÀ DELLA DICHIARAZIONE IN SEDE DI ACCERTAMENTO O CONTENZIOSA

Con le modifiche apportate in sede di conversione del DL 193/2016, è stato espressamente previsto che:

- resta ferma per il contribuente la possibilità di far valere, anche in sede di accertamento o di giudizio, eventuali errori, di fatto o di diritto, che abbiano inciso sull'obbligazione tributaria, determinando l'indicazione di un maggiore imponibile, di un maggiore debito d'imposta o, comunque, di un minor credito o di una minore eccedenza detraibile;
- in relazione a tutte le tipologie di dichiarazioni (redditi, IRAP, IVA e sostituti d'imposta).

La possibilità di emendare la dichiarazione in sede di accertamento o contenziosa prescinde quindi dalla presentazione della dichiarazione integrativa.

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

Il ravvedimento operoso, infatti, può ora avvenire indipendentemente dal fatto che la violazione sia già stata constatata o che siano iniziate le attività di controllo da parte dell'Amministrazione fiscale, purché non sia ancora stato notificato:

- un “avviso bonario” a seguito di liquidazione automatizzata della dichiarazione *ex artt. 36-bis del DPR 600/73 e 54-bis del DPR 633/72*;
- un “avviso bonario” a seguito di controllo formale della dichiarazione
- *ex art. 36-ter del DPR 600/73*;
- un atto di accertamento.

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

DECORRENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA

In relazione all'applicazione delle nuove disposizioni sulle dichiarazioni integrative, introdotte dall'art. 5 del DL 193/2016, non è stata prevista una particolare decorrenza.

Le nuove disposizioni devono quindi ritenersi operanti anche in relazione ai periodi d'imposta pregressi ancora emendabili, anche in caso di dichiarazione integrativa "a favore del contribuente", sulla base del carattere procedimentale della norma.

LE NOVITÀ IN MATERIA DI DICHIARAZIONI INTEGRATIVE

DECORRENZA DELLA NUOVA DISCIPLINA

In relazione all'applicazione delle nuove disposizioni sulle dichiarazioni integrative, introdotte dall'art. 5 del DL 193/2016, non è stata prevista una particolare decorrenza.

Le nuove disposizioni devono quindi ritenersi operanti anche in relazione ai periodi d'imposta pregressi ancora emendabili, anche in caso di dichiarazione integrativa "a favore del contribuente", sulla base del carattere procedimentale della norma.

INTEGRATIVA A FAVORE

ART. 2 C. 8 D.P.R. 322/1998 (MODIFICATO DA D.L. 193/2016)

DICHIARAZIONE INTEGRABILE PER PORRE RIMEDI A ERRORI (IN ENTRAMBI I SENSI) RELATIVI A IMPONIBILE, IMPOSTA A DEBITO O A CREDITO

ART. 2 C. 8-BIS D.P.R. 322/1998 (MODIFICATO DA D.L. 193/2016)

POSSIBILITÀ DI UTILIZZO DEL CREDITO IN COMPENSAZIONE

- **SENZA LIMITI SE INTEGRATIVA A FAVORE PRESENTATA ENTRO DICHIARAZIONE SUCCESSIVA**
- **SENZA LIMITI SE CORREZIONE RIGUARDA ERRORI CONTABILI DI COMPETENZA**

SOLO PER COMPENSARE DEBITI INSORTI A DECORRERE DAL PERIODO DI IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO DI PRESENTAZIONE INTEGRATIVA

FERMA POSSIBILITÀ DI FAR VALERE CREDITO IN ACCERTAMENTO E/O GIUDIZIO

INTEGRATIVA A FAVORE

DOVE SI EVIDENZIA IL MAGGIOR CREDITO
NEL MODELLO UNICO DEL PERIODO NEL QUALE PRESENTO
DICHIARAZIONE INTEGRATIVA

IVA

- ANALOGO APPROCCIO DELLE DIRETTE
- POSSIBILITÀ DI RICHIEDERE RIMBORSO SE, PER ANNO INTEGRATO, SUSSISTEVANO I REQUISITI
- POSSIBILITÀ DI COMPENSARE CON MEDESIMO MECCANISMO

TERMINI DI ACCERTAMENTO E CHIARIMENTI

- DECORRONO DAL MOMENTO DI PRESENTAZIONE DELLA INTEGRATIVA
- PER SOLI ELEMENTI MODIFICATI (FERMO IL RESTO)

**Novità in tema di
accertamento e riscossione**

Novità in tema di accertamento e riscossione

INDAGINI FINANZIARIE (LIMITAZIONI ALLE PRESUNZIONI SUI PRELIEVI)

L'art. 7-*quater* co. 1 del DL 193/2016, conv. L. 225/2016, modifica l'art. 32 del DPR 600/73, limitando l'operatività delle presunzioni legali derivanti dai prelievi non giustificati.

STOP AI PRELIEVI DEI PROFESSIONISTI

ELIMINATA → PAROLA «COMPENSI»



**MODIFICA FORMALE ADERENTE
A CORTE COSTITUZIONALE SENTENZA N. 228/2014**



PRELIEVI ACCERTABILI SOLO PER IMPRESE
**PER PROFESSIONISTI → NON RILEVANO NEMMENO PRELIEVI
OLTRE SOGLIA**

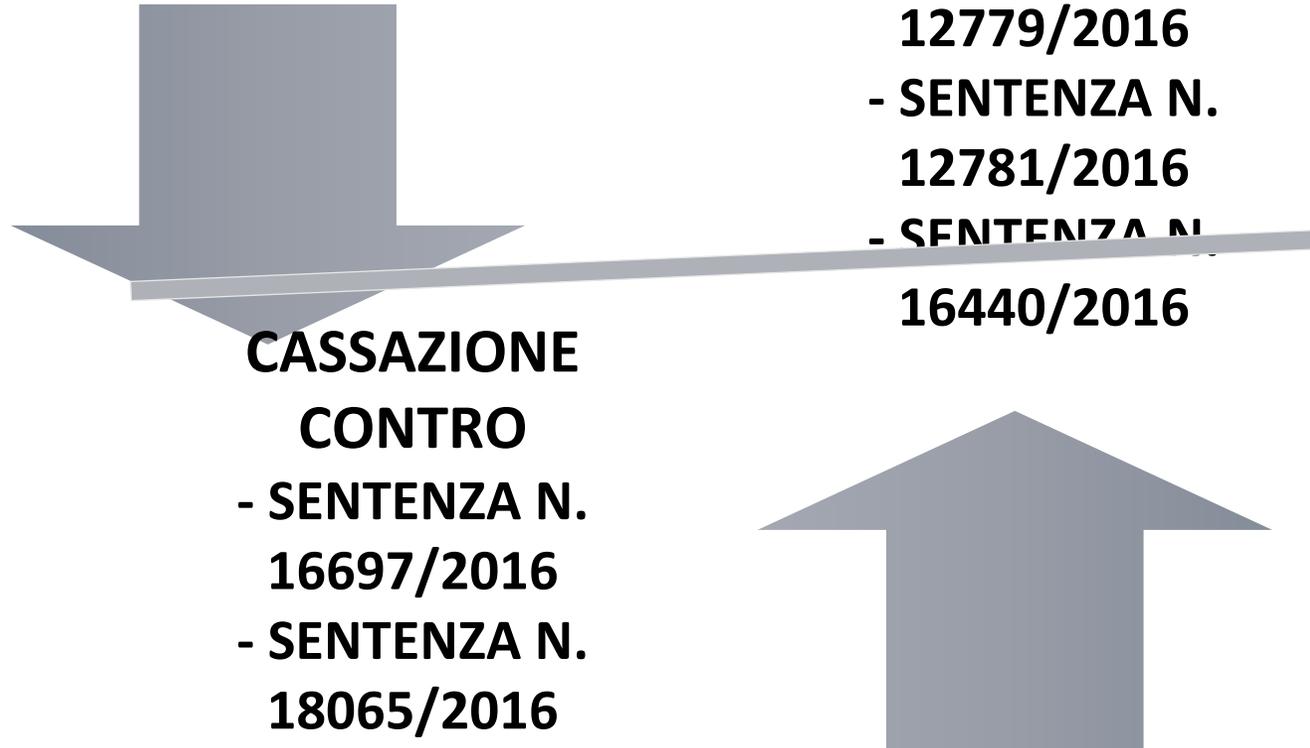
EFFETTO SU VERSAMENTI PROFESSIONISTI?

CASSAZIONE A FAVORE

- SENTENZA N.
12779/2016
- SENTENZA N.
12781/2016
- SENTENZA N.
16440/2016

CASSAZIONE CONTRO

- SENTENZA N.
16697/2016
- SENTENZA N.
18065/2016

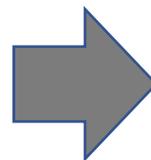


PRELIEVI PER IMPRESE

STOP A PRESUNZIONE SE



**PRELIEVI NON
SUPERIORI A 1.000 €
AL GIORNO**



**COMUNQUE AL MAX
NON SUPERIORE A 5.000
€ AL MESE**

OLTRE SOGLIA → PROBLEMA IDONEA DIFESA

DUBBI SU PRELIEVI PER IMPRESE

IPOTESI DA VALUTARE



APPLICAZIONE PER IL PASSATO (SECONDO TELEFISCO NO)

Trattandosi di norma procedimentale con valenza sostanziale favorevole al contribuente, può (credo) essere applicata retroattivamente. Quindi, può essere oggetto di spunti di difesa nei contenziosi in corso.

DUBBI SU PRELIEVI PER IMPRESE

IPOTESI DA VALUTARE



GESTIONE NORMA SU CONTI DI TERZI

GESTIONE NORMA SU CONTI COINTESTATI

SUPERAMENTO SOGLIA E EFFETTI

SUPERAMENTO SOGLIA A «CAVALLO DI MESE»

Novità in tema di accertamento e riscossione

NOTIFICA AVVISI DI ACCERTAMENTO A MEZZO PEC

Introducendo appositi commi nell'art. 60 del DPR 600/73, l'art. 7-*quater* co. 6-8 del DL 193/2016, conv. L. 225/2016, prevede, come già in essere per le cartelle di pagamento, la possibilità (facoltà) di notifica degli avvisi di accertamento a mezzo PEC.

Novità in tema di accertamento e riscossione

NOTIFICA AVVISI DI ACCERTAMENTO A MEZZO PEC

La notifica è perfezionata, ai fini del rispetto dei termini di decadenza e prescrizione:

- per il notificante, comunque nel momento in cui il gestore genera la ricevuta di accettazione;
- per il notificatario alla data di avvenuta consegna contenuta nel messaggio generato dal gestore.

Novità in tema di accertamento e riscossione

NOTIFICA AVVISI DI ACCERTAMENTO A MEZZO PEC

Ove la casella di posta risulti satura, occorre un secondo tentativo di consegna a distanza di 7 giorni dal primo invio.

Se nemmeno il secondo tentativo va a buon fine o se l'indirizzo risulta cessato o non valido, la notifica si esegue mediante deposito telematico nell'area riservata del sito di Infocamere, e pubblicazione, sempre sul sito, di apposito avviso per una durata di 15 giorni.

L'ufficio dà inoltre notizia della notificazione a mezzo di raccomandata con ricevuta di ritorno.

- In questo caso, per il contribuente la notifica si perfeziona il quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione dell'avviso nel sito Internet di Infocamere.

Novità in tema di accertamento e riscossione

CUMULO TRA SOSPENSIONE DEL TERMINE DEL RICORSO DA DOMANDA DI ADESIONE E SOSPENSIONE FERIALE DEI TERMINI

L'art. 7-*quater* co. 18 del DL 193/2016, conv. L. 225/2016, introduce una norma specifica relativa al contenzioso tributario, stabilendo espressamente che la sospensione di 90 giorni del termine per il ricorso derivante da domanda di adesione (artt. 6 e 12 del DLgs. 218/97) e la sospensione feriale dei termini (art. 1 della L. 742/69) si cumulano.

Novità in tema di accertamento e riscossione

Trattasi di una precisazione di estrema importanza, visto che, a differenza di quanto sostenuto dalla prassi (per tutte, R.M. 11.11.99 n. 159), alcune sentenze hanno optato per la non cumulabilità (Cass. 20.4.2016 n. 7995 e Cass. 5.6.2015 n. 11632), fatto che può cagionare l'inammissibilità del ricorso per tardività.

Siccome la questione è procedurale, dovrebbe applicarsi anche alle situazioni in essere, per cui può essere ad esempio fatta valere nel giudizio di Cassazione o in appello.

Novità in tema di accertamento e riscossione

DEFINIZIONE DEGLI AVVISI BONARI (SOSPENSIONE FERIALE)

- Gli artt. 2 e 3 del DLgs. 462/97 prevedono che se, entro 30 giorni dall'avviso bonario emesso a seguito di liquidazione automatica/controllo formale della dichiarazione (artt. 36-*bis*, 36-*ter* del DPR 600/73 e 54-*bis* del DPR 633/72), la totalità delle somme richieste o la prima rata sono versate, le sanzioni del 30% sono ridotte a 1/3 o a 2/3.
- L'art. 7-*quater* co. 17 del DL 193/2016, conv. L. 225/2016, dispone che detto termine di 30 giorni è sospeso dall'1.8 al 4.9 di ogni anno.
- La medesima sospensione dei 30 giorni è prevista per il pagamento di importi derivanti da liquidazione di redditi soggetti a tassazione separata (art. 1 co. 412 della L. 311/2004).

Novità in tema di accertamento e riscossione

SOSPENSIONE FERIALE PER LE RICHIESTE DEGLI UFFICI

Aggiungendo un periodo all'art. 37 co. 11-*bis* del DL 223/2006, l'art. 7-*quater* co. 16 del DL 193/2016, conv. L. 225/2016, stabilisce che i termini per la trasmissione dei documenti e delle informazioni richiesti ai contribuenti dall'Agenzia delle Entrate e da altri enti impositori sono sospesi dall'1.8 al 4.9 di ogni anno.

La sospensione, tuttavia, non opera per i termini relativi alle richieste effettuate nel corso delle attività di accesso, ispezione e verifica, nonché per i rimborsi IVA.

Novità in tema di accertamento e riscossione

Nonostante la norma non sia connotata da chiarezza, sembra possibile affermare che la sospensione non trovi applicazione per le richieste eseguite nei controlli sostanziali, la cui norma di riferimento è l'art. 52 del DPR 633/72. Di contro, essa pare operare nelle c.d. "indagini a tavolino", ove il contribuente, ai sensi dell'art. 32 del DPR 600/73 o di altre norme, è invitato ad esibire documenti o a rispondere a questionari (il caso classico può essere l'accertamento sintetico, o l'accertamento da studi di settore o da indagini finanziarie).

Novità in tema di accertamento e riscossione

SOGGETTI NON TITOLARI DI PARTITA IVA - “RIPRISTINO” PARZIALE DELLA PRESENTAZIONE DEL MODELLO F24 CARTACEO

L'art. 7-*quater* co. 31 del DL 193/2016, conv. L. 225/2016, ha abolito l'obbligo, da parte dei contribuenti non titolari di partita IVA, di presentare esclusivamente in via telematica i modelli F24 con un saldo finale superiore a 1.000,00 euro, senza che siano state effettuate compensazioni, che era stato introdotto dall'1.10.2014.

F24 CARTACEO OLTRE 1.000 €

DAL 1° OTTOBRE 2014

DELEGA COMPENSATA A SALDO ZERO

TELEMATICO AGENZIA

DELEGA CON COMPENSAZIONE MA SALDO > 0

TELEMATICO AGENZIA

~~DELEGA A DEBITO CON SALDO > 1.000~~

REMOTE BANKING

D.L. 193/2016

«PRIVATI» SENZA COMPENSAZIONI

ANCHE CARTACEA

INDIPENDENTEMENTE DA IMPORTO

VINCOLI RIMASTI

SOGGETTI IVA



**OBBLIGO GENERALIZZATO DI
UTILIZZO DEI CANALI
TELEMATICI**

IVA



**TELEMATICO «AGENZIA» PER
UTILIZZI *OVER* € 5.000**

NUOVO TAX DAY

SLITTANO AL 30.06



**TERMINI DI VERSAMENTO DEI
SOGGETTI IRPEF**

**SLITTANO A ULTIMO
GIORNO DEL 6° MESE**



**TERMINI DI VERSAMENTO DEI
SOGGETTI IRES**

**STESSA SCADENZA ANCHE PER LA CEDOLARE
MENTRE NON CAMBIANO LE RATE**

Novità in tema di accertamento e riscossione

ABOLIZIONE DEGLI STUDI DI SETTORE E DEI PARAMETRI CONTABILI

L'art. 7-*bis* del DL 22.10.2016 n. 193, conv. L. 1.12.2016 n. 225, riforma il sistema degli studi di settore prevedendo:

- la sostituzione degli studi di settore con appositi indici sintetici di affidabilità fiscale, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2017;
- la contestuale eliminazione delle disposizioni che prevedono l'utilizzo degli studi di settore e dei parametri contabili ai fini dell'accertamento.

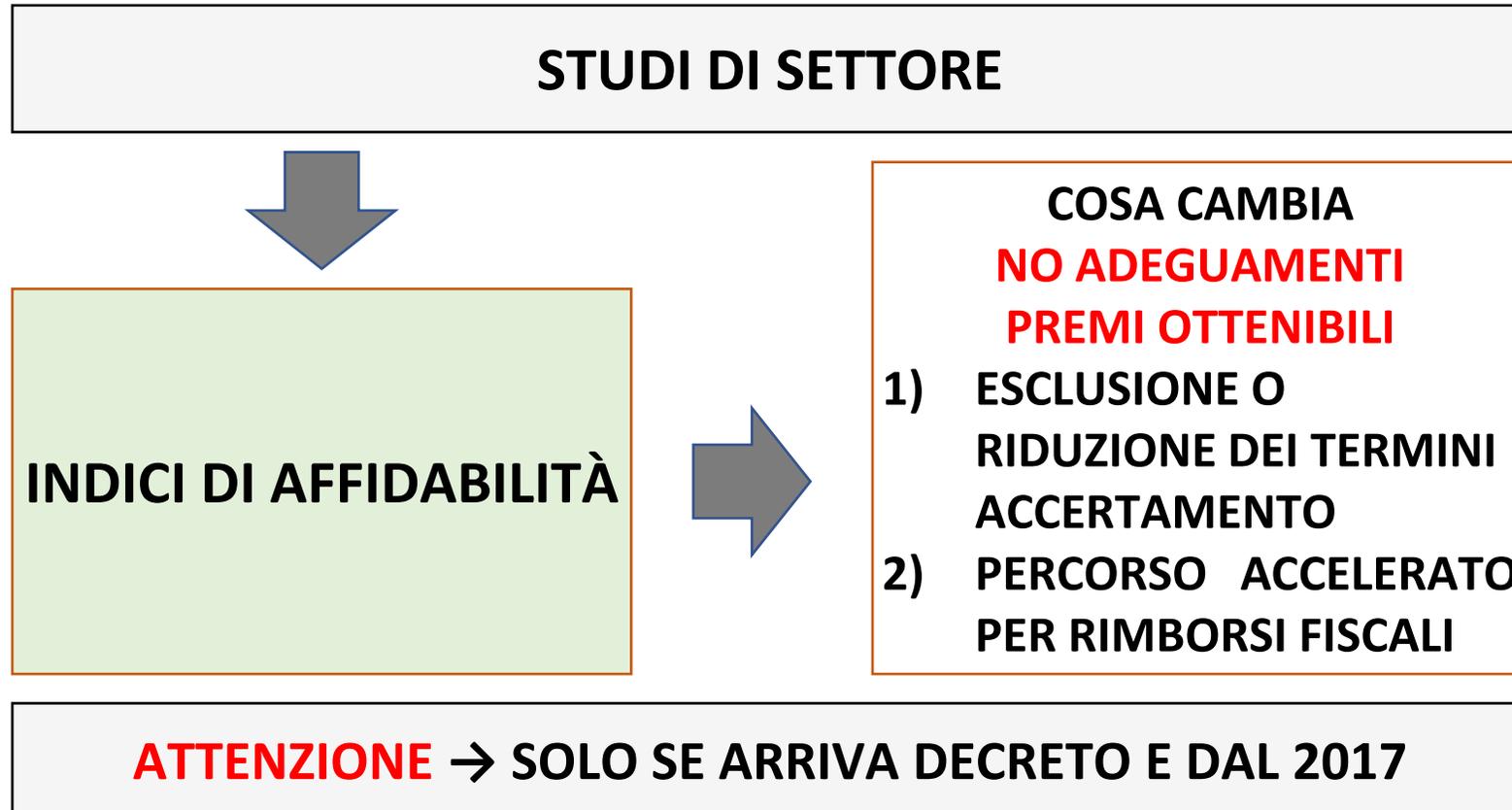
Novità in tema di accertamento e riscossione

INDICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

Gli studi di settore saranno sostituiti da indici sintetici di affidabilità fiscale cui sono collegati livelli di premialità per i contribuenti più affidabili, anche consistenti nell'esclusione o nella riduzione dei termini per gli accertamenti.

L'individuazione di tali indici viene demandata ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

PERCORSO DI ADDIO



INDICATORI DI AFFIDABILITÀ

CARATTERISTICHE PREANNUNCIATE

- **NORMALITÀ ECONOMICA USATA PER AFFIDABILITÀ**
 - **ARTICOLAZIONE IN BASE AD ATTIVITÀ**
 - **STIMA MODELLO SU DATI *PANEL* (8 ANNI) CON PIÙ INFORMAZIONI**
 - **RIDUZIONE MODELLI ORGANIZZATIVI PER COSTRUZIONE INDICI**
- **ANALISI REGRESSIONE SEMPLIFICATA**
 - **STIMA DEL VALORE AGGIUNTO PER ADDETTO**
 - **ASSENZA DI CORRETTIVI**
 - **MAGGIORI SEMPLIFICAZIONI NEGLI ADEMPIMENTI**

Novità in tema di accertamento e riscossione

INDICI DI AFFIDABILITÀ FISCALE

Gli studi di settore saranno sostituiti da indici sintetici di affidabilità fiscale cui sono collegati livelli di premialità per i contribuenti più affidabili, anche consistenti nell'esclusione o nella riduzione dei termini per gli accertamenti.

L'individuazione di tali indici viene demandata ad un decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni ai soci e trasformazione in società semplice

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

PREMESSA

La L. 11.12.2016 n. 232 ha riaperto i termini per l'effettuazione delle seguenti operazioni:

- assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci, secondo la disciplina agevolativa dell'art. 1 co. 115 - 120 della L. 208/2015 (art. 1 co. 565 della L. 232/2016);
- trasformazione in società semplice, secondo la disciplina agevolativa dell'art. 1 co. 115 - 120 della L. 208/2015 (art. 1 co. 565 della L. 232/2016);
- estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, secondo la disciplina agevolativa dell'art. 1 co. 121 della L. 208/2015 (art. 1 co. 566 della L. 232/2016);
- rivalutazione dei beni d'impresa (art. 1 co. 556 - 564 della L. 232/2016).

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

ADEMPIMENTO	VECCHIE OPERAZIONI	NUOVE OPERAZIONI
Effettuazione degli atti	Dall'1.1.2016 al 30.9.2016	Dall'1.10.2016 al 30.9.2017
Versamento delle imposte sostitutive	60% entro il 30.11.2016 40% entro il 16.6.2017	60% entro il 30.11.2017 40% entro il 16.6.2018

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Efficacia delle operazioni agevolate

- Secondo la circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26, i benefici di legge sono condizionati all'indicazione delle somme assoggettate ad imposta sostitutiva nell'apposito prospetto del modello UNICO (e non, quindi, al versamento dell'imposta stessa).
- Eventuali omessi, ritardati o insufficienti versamenti non possono fare venire meno i benefici fiscali, ma conducono alla sola iscrizione a ruolo dell'imposta stessa, ferma restando la possibilità del ravvedimento.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

REQUISITI PER LE AGEVOLAZIONI

I vincoli posti dalla legge alle operazioni di assegnazione e cessione agevolata di beni riguardano:

- la natura giuridica delle società (società di capitali o di persone commerciali);
- la natura dei beni assegnati (beni immobili, o beni mobili iscritti nei pubblici registri non aventi carattere strumentale);
- la qualifica dei soci.

Vincoli parzialmente diversi caratterizzano la trasformazione in società semplice.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

SOCIETÀ ASSEGNANTI

Possono assegnare o cedere i beni beneficiando delle agevolazioni:

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

Si tratta, di fatto, delle stesse società menzionate dall'art. 30 co. 1 della L. 724/94 e che sono, pertanto, soggette alla disciplina delle società non operative

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

BENI AGEVOLATI

I beni agevolati sono rappresentati:

- dai beni immobili (terreni e fabbricati), fatta eccezione per quelli strumentali per destinazione;
- dai beni mobili iscritti nei pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Immobili

La norma pone quale unica esclusione quella degli immobili strumentali per destinazione, ovvero gli immobili utilizzati dalla società nell'esercizio della propria impresa. L'assegnazione o la cessione agevolata possono, quindi, riguardare:

- gli immobili patrimoniali di cui all'art. 90 del TUIR;
- gli immobili "merce", alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- gli immobili strumentali per natura (iscritti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10 e non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività d'impresa).

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

- Immobiliari di gestione (C.M. 21.05.99 n.112/E)
- Villaggi turistici, centri sportivi e gallerie commerciali (C.M. 1.6.2016 n.26)
- Terreni agricoli (C.M. 1.6.2016 n.26)
- Terreni con sovrastanti fabbricati rurali (C.M. 16.9.2016 n.37)
- Autoveicoli, imbarcazioni aerei

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Immobili ricompresi nell'azienda affittata

Con la circ. 16.9.2016 n. 37 (§ 2.3), l' Agenzia delle Entrate ha chiarito che, se gli immobili facevano parte di un'azienda affittata, ma non rientrano più nel contratto di affitto alla data dell'assegnazione o cessione, essi possono essere attribuiti ai soci con i benefici di legge. È, quindi, ammessa una modifica al contratto con la quale dall'azienda affittata viene tolto l'immobile, "restituito" alla società proprietaria, la quale lo potrà assegnare o cedere ai soci.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Attribuzione di beni non agevolati

Le assegnazioni devono essere effettuate nel rispetto della *par condicio* tra i soci; è comunque possibile strutturare l'operazione assegnando a taluni soci beni agevolabili (es. immobili) e ad altri beni non agevolabili, o denaro.

Questo fatto non determina in alcun modo la perdita delle agevolazioni per i soci che beneficiano dell'attribuzione dei beni agevolabili.

Con la cessione dei beni ai soci, in dottrina si rileva che il problema sarebbe superato, nel senso che l'operazione non dovrebbe necessariamente coinvolgere tutti i soci.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

SOCI BENEFICIARI

Secondo l'art. 1 co. 115 della L. 208/2015, le agevolazioni sono concesse alla condizione che i soci siano iscritti a libro soci, ove prescritto, al 30.9.2015, o che lo siano entro il 31.1.2016, ma in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore all'1.10.2015.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Società prive del libro soci

La norma prevede l'iscrizione a libro soci, *“ove prescritto”*, entro il 30.9.2015. Per le società di persone e le altre società non obbligate alla tenuta del libro soci, secondo la circ. Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26 (cap. I, Parte I, § 2) occorre che alla data di riferimento la qualifica di socio sia provata con titoli idonei aventi data certa.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Modifiche delle quote di partecipazione dopo il 30.9.2015

Secondo la C.M. 21.5.99 n. 112/E (cap. I, Parte I, § 2.2), la percentuale a cui fare riferimento al fine di attribuire la parte corretta del patrimonio sociale all'atto dell'assegnazione è proprio quella esistente al momento dell'assegnazione medesima.

Se, quindi, un determinato socio ha il 15% di partecipazione al 30.9.2015, ma per effetto dell'acquisto di un ulteriore 5% prima dell'atto di assegnazione si ritrova con una percentuale di partecipazione pari al 20% alla data dell'atto, gli compete una quota del 20% di quanto complessivamente assegnato ai soci.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Presenza di soci entrati nella compagine dopo il 30.9.15

Nell'ambito delle operazioni agevolate, il fatto che siano entrati nella compagine sociale uno o più soggetti dopo il 30.9.2015 non fa venire meno i benefici, i quali verranno però riservati ai soci che erano tali al 30.9.2015.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

- Esemplicando, se una srl era composta da quattro soci (A, B, C e D) al 30.9.2015 e, per effetto delle vendita delle quote da D a Z, all'atto dell'assegnazione si ritrova quali soci A, B, C e Z:
- l'assegnazione dovrà comunque avvenire nel rispetto della *par condicio*, coinvolgendo tutti e quattro i soci;
- solo le attribuzioni ai soci A, B e C, tuttavia, potranno beneficiare delle agevolazioni, mentre l'attribuzione al nuovo socio Z scontrerà l'imposizione ordinaria sia per quanto riguarda le imposte della società, sia per quanto riguarda le imposte del socio.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

- In alternativa all'assegnazione o alla cessione agevolata, è possibile trasformare la società commerciale in società semplice.
- I requisiti previsti sono, in parte, diversi da quelli sin qui visti per l'assegnazione o la cessione agevolata

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Società assegnanti

Possono effettuare la trasformazione agevolata le stesse società titolate all'assegnazione o alla cessione agevolata (snc, sas, srl, spa e sapa).

Oggetto sociale

Diversamente da quanto previsto per l'assegnazione, possibile quale che sia l'attività svolta dalla società la trasformazione in società semplice è possibile solo se le società hanno per oggetto esclusivo principale la gestione di tali beni (tipicamente, si tratta delle società immobiliari di gestione).

Ris. AE 03.11.2016 n.101 (scissione + trasformazione)

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Villaggi turistici, centri sportivi e gallerie commerciali
(C.M. 01.06.2016 n.26 – Cap.III, parte I)

Immobiliari di gestione (CNN 22.01.2016 n.20/2016/T – nota 18)

Caratteristiche dei soci (C.M. 01.06.2016 n.26 – Cap.III, parte I)

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

IMPOSTE SUI REDDITI - TASSAZIONE DELLA SOCIETÀ

Per quanto riguarda le imposte sui redditi, l'art. 1 co. 115 - 120 della 208/2015 prevede che:

- sulle plusvalenze che emergono a seguito delle operazioni agevolate è dovuta un'imposta sostitutiva dell'8% (10,5% se la società è di comodo per almeno due periodi d'imposta sugli ultimi tre);
- le stesse plusvalenze possono essere determinate assumendo, in luogo del valore normale, il valore catastale degli immobili;
- sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione o della trasformazione è dovuta un'imposta sostitutiva del 13%.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Operazione	Regime ordinario	Regime agevolato
Assegnazione	Valore normale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto (art. 86 co. 3 del TUIR)	Valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto
Cessione	Corrispettivo <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto (art. 86 co. 2 del TUIR)	Maggiore tra corrispettivo e valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto
Trasformazione	Valore normale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto (art. 86 co. 3 del TUIR)	Valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

VANTAGGI

Aliquota d'imposizione, notevolmente ridotta rispetto a quella ordinaria;

Calcolo delle plusvalenze, che per gli immobili può partire dal valore catastale anziché dal valore normale o dal corrispettivo.

Beni "merce" non valutati con il criterio del costo specifico

Vedi C.M. 21.5.99 n. 112/E (cap. I, Parte II, § 1.2): valutazione *ad hoc* con i criteri LIFO, FIFO ecc. alla data dell'assegnazione.

Società di persone: l'imposta sostitutiva grava sulla società stessa.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Aliquota dell'imposta sostitutiva

L'aliquota dell'imposta sostitutiva è fissata:

- in via ordinaria, nell'8%;
- per le società non operative per almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso delle operazioni agevolate, nel 10,5%.

2014	2015	2016	Imposta
Operativa	Operativa	Non operativa	8%
Non operativa	Operativa	Non operativa	10,5%
Non operativa	Operativa	Esclusa	8%
Esclusa	Esclusa	Esclusa	8%

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Determinazione delle plusvalenze sulla base del valore catastale

Per gli immobili, su richiesta delle società le plusvalenze possono essere determinate assumendo, in luogo del valore normale, il valore catastale determinato a norma dell'art. 52 co. 4 del DPR 131/86. Ciò vale per l'assegnazione (così come per la trasformazione in società semplice), mentre per la cessione vi sono regole particolari.

Legittimo un valore intermedio tra il valore normale dell'immobile ed il valore catastale

Non pregiudica altri benefici un valore normale o catastale inferiore al valore fiscalmente riconosciuto (C.M. 01.06.2016 n.26 – Capo 1, Parte I)

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Tabella

Gruppo o categoria catastale	Rendita "base"	Ulteriori rivalutazioni	Valore catastale
Terreni agricoli	$RD \times 75 \times 1,25$	20%	$RD \times 112,5$
A (escluso A/10)	$RC \times 100 \times 1,05$	20%	$RC \times 126$
A prima casa	$RC \times 100 \times 1,05$	10%	$RC \times 115,5$
A/10	$RC \times 50 \times 1,05$	20%	$RC \times 63$
B	$RC \times 100 \times 1,05$	40%	$RC \times 176,40^{11}$
C (escluso C/1)	$RC \times 100 \times 1,05$	20%	$RC \times 126$
C/1	$RC \times 34 \times 1,05$	20%	$RC \times 42,84$
D	$RC \times 50 \times 1,05$	20%	$RC \times 63$
E	$RC \times 34 \times 1,05$	20%	$RC \times 42,84$

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Assegnazione di beni

- Per le assegnazioni di beni, è assoggettata all'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5% la differenza tra valore normale (o catastale) dell'immobile e il suo costo fiscale.
- Per i beni diversi dagli immobili, la base imponibile è determinata in via ordinaria (valore normale meno costo fiscale).

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Cessione di beni

Per le cessioni di immobili ai soci, *“il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell’art. 9 (...) o in alternativa ai sensi del primo periodo [in base al valore catastale, n.d.a.] è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori”*.

In sostanza, 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, per gli immobili, sulla base del valore catastale).

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Riserve assoggettate a tassazione

- Sono assoggettate a tassazione tutte le riserve in sospensione d'imposta, sia quelle tassabili in ogni caso che quelle tassate solo in caso di distribuzione (ad es. riserve di rivalutazione monetaria).

Non rappresentano riserve in sospensione d'imposta, e non costituiscono quindi presupposto per l'imposta del 13%:

- le riserve costituite a fronte della rivalutazione effettuata ai sensi del DL 185/2008
- le riserve affrancate (gli ultimi provvedimenti prevedevano, allo scopo, un'imposta sostitutiva del 10%).
- società di persone in contabilità semplificata,

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

RAPPORTO CON LE IMPOSTAZIONI CONTABILI ADOTTATE

- I principi contabili non prevedono in modo espreso le regole per la contabilizzazione dell'assegnazione.
- nel caso in cui il valore di iscrizione in bilancio del bene assegnato coincida con il valore di assegnazione è sufficiente eliminare il bene dall'attivo annullando per un importo corrispondente una delle riserve di Patrimonio netto.
- problematica è la situazione nella quale il valore di assegnazione eccede il valore di iscrizione in bilancio.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Si suppone l'attribuzione di un immobile iscritto in bilancio al costo storico di 150.000,00 euro, il cui valore di assegnazione è pari a 500.000,00 euro. I passaggi sono due:

- deliberazione dell'attribuzione dell'utile in natura:

Riserva straordinaria	a	Debiti verso soci	500.000,00
-----------------------	---	-------------------	------------

- emissione della fattura al socio all'atto dell'assegnazione:

Debiti verso soci	a	≠	500.000,00
		Immobili	150.000,00
		Plusvalenze	350.000,00

Tale impostazione è stata sostenuta dal documento del CNDCEC del marzo 2016 sull'assegnazione agevolata, al quale si rimanda per gli ulteriori esempi del caso.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Seconda impostazione: semplice operazione patrimoniale

Con la seconda impostazione i passaggi sono i seguenti: rivalutazione del bene, con contropartita una riserva di Patrimonio netto:

		Immobili	a	Riserva di rivalutazione		350.000,00
• deliberazione dell'attribuzione dell'utile in natura:						
		≠	a	Debiti verso soci		500.000,00
		Riserva straordinaria			150.000,00	
		Riserva di rivalutazione			350.000,00	

• emissione della fattura al socio all'atto dell'assegnazione:

• Debiti verso soci a Immobili 500.000,00

• In questo senso, la riserva di rivalutazione che emerge (che, beninteso, non è in sospensione d'imposta) è contestualmente utilizzata per l'assegnazione.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Nel § 1.1 della circ. 37/2016, l'Agenzia delle Entrate specifica che l'assegnazione comporta la necessità di annullare riserve (di utili o di capitale) in misura pari al *“valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione”* (di seguito, il *“valore di assegnazione”*). Secondo la stessa circolare:

tale valore può essere pari, inferiore o superiore al valore netto contabile del bene; se non esistono nel Patrimonio netto riserve sufficienti allo scopo, l'assegnazione non può avere luogo.

In estrema sintesi, l'Agenzia delle Entrate sostanzialmente si disinteressa del comportamento contabile adottato dalla società assegnante, limitandosi a sostenere che esso deve essere coerente con i Principi contabili di riferimento (i quali, tuttavia, non regolano la fattispecie).

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Plusvalenze e componenti positivi derivanti dall'assegnazione di beni

- non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa e dell'IRAP in applicazione della disciplina dell'assegnazione agevolata, anche se essa potrebbe risultare maggiore della plusvalenza fiscale sulla quale è applicata l'imposta sostitutiva;
- sebbene sterilizzata ai fini fiscali mediante una variazione in diminuzione, concorre alla formazione del risultato d'esercizio e, in presenza di un risultato positivo, confluisce tra le riserve disponibili di Patrimonio netto;
- assume rilevanza ai fini dei criteri di deducibilità degli interessi passivi e delle spese di rappresentanza, in quanto contabilizzata nella gestione caratteristica presa a riferimento dagli artt. 96 e 108 co. 2 del TUIR.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Minusvalenze e componenti negativi derivanti dall'assegnazione di beni

Occorre distinguere il relativo trattamento fiscale a seconda che il bene sia un bene strumentale o patrimoniale, ovvero un bene merce.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Bene strumentale e/o patrimoniale, la minusvalenza:

- non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa (art. 101 del TUIR);
- assume rilevanza ai fini IRAP sulla base del principio di derivazione diretta del valore della produzione dal bilancio;
- riduce il ROL, parametro di riferimento per la deducibilità degli interessi passivi ai sensi dell'art. 96 del TUIR.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Nel caso di assegnazione di beni merce, invece, il differenziale negativo rilevato in contabilità:

- assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa, sempre che il componente positivo sia stato determinato in misura pari al valore normale ai sensi dell'art. 9 del TUIR;
- assume rilevanza ai fini IRAP in virtù del principio di derivazione; riduce il ROL.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

- Nella tabella che segue si esemplificano le differenti casistiche che si possono presentare e il relativo trattamento fiscale, (circ. Agenzia delle Entrate 37/2016), ipotizzando che, per un bene iscritto in bilancio a 100.000,00 euro e di pari costo fiscalmente riconosciuto:
 - il valore di assegnazione sia pari, alternativamente, a 100.000,00 euro o a 130.000,00 euro;
 - ai fini fiscali, l'assegnazione avvenga al valore catastale (ipotizzato in 110.000,00 euro) o al valore normale (ipotizzato in 130.000,00 euro);
 - si annullino, in capo alla società (per ipotesi, una srl) riserve di utili.

La tabella evidenzia anche la quantificazione del dividendo in natura del socio, oggetto di analisi successiva.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Tabella n.1

Valore di assegnazione	Riserve annullate	Assegnazione al valore catastale (110.000)	Assegnazione al valore normale (130.000)
100.000	100.000	Plusvalenza contabile: 0	Plusvalenza contabile: 0
		Plusvalenza fiscale: 10.000	Plusvalenza fiscale: 30.000
		Variazione in aumento in UNICO: 0	Variazione in aumento in UNICO: 0
		Dividendo per il socio: $110.000 - 10.000 = 100.000$	Dividendo per il socio: $130.000 - 30.000 = 100.000$
130.000	130.000	Plusvalenza contabile: 30.000	Plusvalenza contabile: 30.000
		Plusvalenza fiscale: 10.000	Plusvalenza fiscale: 30.000
		Variazione in diminuzione in UNICO: 30.000	Variazione in diminuzione in UNICO: 30.000
		Dividendo per il socio: $110.000 - 10.000 = 100.000$	Dividendo per il socio: $130.000 - 30.000 = 100.000$

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

In questa seconda tabella sono, invece, sintetizzate le conseguenze contabili e fiscali dell'assegnazione di un bene strumentale, nell'ipotesi in cui:

- il valore di assegnazione sia pari, alternativamente, a 100.000,00 o a 70.000,00 euro;
- ai fini fiscali, il valore catastale del bene sia pari a 80.000,00 euro e il valore normale ammonti a 70.000,00 euro.

Trattandosi di un bene strumentale le relative minusvalenze non sono fiscalmente deducibili; ciò determina la necessità di apportare le relative variazioni in aumento in sede di compilazione di UNICO.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Tabella n.2

Valore di assegnazione	Riserve annullate	Assegnazione al valore catastale (80.000)	Assegnazione al valore normale (70.000)
100.000	100.000	Minusvalenza contabile: 0	Minusvalenza contabile: 0
		Minusvalenza fiscale: 20.000 (indeducibile)	Minusvalenza fiscale: 30.000 (indeducibile)
		Variazione in UNICO: 0	Variazione in UNICO: 0
		Dividendo per il socio: 80.000	Dividendo per il socio: 70.000
70.000	70.000	Minusvalenza contabile: 30.000	Minusvalenza contabile: 30.000
		Minusvalenza fiscale: 20.000 (indeducibile)	Minusvalenza fiscale: 30.000 (indeducibile)
		Variazione in aumento in UNICO: 30.000	Variazione in aumento in UNICO: 30.000
		Dividendo per il socio: 80.000	Dividendo per il socio: 70.000

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Riserve di Patrimonio netto da annullare

Nelle operazioni agevolate si verifica una tendenziale separazione tra i valori contabili e quelli rilevanti ai fini fiscali.

- Nell'assegnazione, ai fini fiscali le plusvalenze assoggettate all'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5% sono assunte, come detto, in base al valore normale o al valore catastale del bene (o ad un qualsiasi valore intermedio).
- Le riserve di Patrimonio netto sono, invece, annullate in misura pari al valore di assegnazione (la circ. 37/2016 conferma questo aspetto al § 1.4).

Non si applica la presunzione di distribuzione prioritaria delle riserve di utili prevista dall'art. 47 co. 1 del TUIR.

- che non è possibile utilizzare riserve per un valore superiore a quello di assegnazione;
- che è possibile utilizzare riserve in sospensione d'imposta solo dopo avere esaurito le altre riserve (di utili e di capitale) esistenti in bilancio.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Società di persone in contabilità semplificata

- L'assegnazione è possibile solo se esistono riserve di Patrimonio netto sufficienti a “coprire” il valore di assegnazione. Tale principio risulta di difficile applicazione per le società in contabilità semplificata, che non possono fare valere una situazione contabile dalla quale emerga la consistenza del Patrimonio netto.
- La possibilità di assegnare beni da parte di tali società è espressamente affermata dalla stessa circ. 37/2016 al § 3.2.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

Per quanto riguarda la posizione della società, la trasformazione in società semplice non è dissimile dall'assegnazione di beni, in quanto in entrambi i casi i beni vengono sottratti al regime d'impresa, realizzando le plusvalenze insite sui beni.

Se la società detiene beni non agevolabili (es. beni materiali diversi dagli immobili), le plusvalenze relative a tali beni sono assoggettate a tassazione ordinaria.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

IMPOSTE SUI REDDITI - TASSAZIONE DEI SOCI

Per quanto riguarda la tassazione dei soci, le norme agevolative prevedono che:

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

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI UTILI

Nel caso di assegnazione 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 e da questo valore occorre detrarre l'ammontare già assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Soci di società di persone

Se la società assegnante è una società di persone, l'assegnazione con riduzione di riserve di utili non determina alcuna tassazione in capo al socio (CM 26/2016 il valore del bene assegnato - ridotto dell'ammontare soggetto ad imposta sostitutiva - va a ridurre il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione che il socio detiene nella società di persona)

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Soci di società di persone

La successiva CM 37/2016 ritiene, però, che se il valore del bene assegnato (ridotto dell'ammontare soggetto ad imposta sostitutiva) eccede il costo fiscale della partecipazione, l'eccedenza è tassata.

Nella stessa circolare si precisa, altresì, che il versamento dell'imposta sostitutiva incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo a tutti i soci, in modo proporzionale alle rispettive quote di partecipazione.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

Ordinariamente, se a fronte dell'assegnazione di beni la società riduce riserve di capitale (riserva sovrapprezzo, versamenti in conto capitale ecc.), il socio non consegue alcun reddito (l'operazione, infatti, si sostanzia nei fatti in una restituzione di quanto il socio aveva apportato in società).

L'unico effetto è rappresentato dalla riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta, a norma dell'art. 47 co. 5 del TUIR

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

Ordinariamente, se a fronte dell'assegnazione di beni la società riduce riserve di capitale (riserva sovrapprezzo, versamenti in conto capitale ecc.), il socio non consegue alcun reddito (l'operazione, infatti, si sostanzia nei fatti in una restituzione di quanto il socio aveva apportato in società).

L'unico effetto è rappresentato dalla riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta, a norma dell'art. 47 co. 5 del TUIR

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

Ordinariamente, se a fronte dell'assegnazione di beni la società riduce riserve di capitale (riserva sovrapprezzo, versamenti in conto capitale ecc.), il socio non consegue alcun reddito (l'operazione, infatti, si sostanzia nei fatti in una restituzione di quanto il socio aveva apportato in società).

L'unico effetto è rappresentato dalla riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta, a norma dell'art. 47 co. 5 del TUIR

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Tassazione del c.d. “sottozero”

Vi potrebbero essere casi nei quali il valore normale del bene assegnato è superiore al costo fiscale della partecipazione (anche se incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva).

In questo caso l'eccedenza (c.d. “sottozero”) sconta imposizione secondo le regole previste per tali componenti reddituali con riferimento a ciascun soggetto d'imposta.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Soci di società di persone

Il meccanismo del “sottozero” in questione dovrebbe essere il medesimo anche per i soci di società di persone, in quanto non si è in presenza di utili già tassati per trasparenza, ma di attribuzioni che eccedono quanto versato dal socio in sede di conferimento iniziale e/o versamenti successivi a titolo patrimoniale.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

Uno dei chiarimenti più importanti della circ. 37/2016 (contenuto nel § 3.1) riguarda la possibilità di scomputare dalla base imponibile dell'utile in natura del socio le somme assoggettate all'imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta.

E' possibile utilizzare riserve in sospensione d'imposta solo dopo avere esaurito le altre riserve (di utili e di capitale) esistenti in bilancio circ. 37/2016 .

Tale affermazione non trova, tuttavia, riscontro in alcuna norma.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

EFFETTI SUL BENE ASSEGNATO

Riprendendo sul punto l'orientamento della C.M. 21.5.99 n. 112/E (cap. I, Parte II, § 4.3), il socio assume il bene, ai fini fiscali, al medesimo valore assunto dalla società ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Se è stata prescelta la cessione agevolata dei beni, tuttavia, nelle circ. 26/2016 e 37/2016 l' Agenzia delle Entrate ritiene che il costo fiscalmente riconosciuto del bene in capo al cessionario è sempre pari al corrispettivo pattuito, a prescindere dal valore utilizzato dalla società cedente per la determinazione dell'imposta sostitutiva.

Trattasi di una interpretazione volta a scoraggiare le cessioni effettuate a corrispettivi inferiori al valore catastale, anche se appare evidente che, essendo il "valore minimo fiscale" delle cessioni agevolate il valore catastale, una parte dei valori sconta una doppia imposizione.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Parametro	Importo
Costo fiscalmente riconosciuto del bene	90.000
Valore normale del bene	250.000
Valore catastale del bene	165.000
Corrispettivo di cessione	150.000
Plusvalenza fiscale	$165.000^{25} - 90.000 = 75.000$

Se il cessionario procedesse alla vendita dello stesso bene al prezzo di 200.000,00 euro, adottando l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate egli realizzerebbe una plusvalenza di 50.000,00 euro, quando invece la società cedente ha calcolato la propria plusvalenza partendo dal valore di 165.000,00 euro, che dovrebbe rappresentare il nuovo costo fiscale per il cessionario (il quale, cedendo a sua volta l'immobile, dovrebbe così realizzare un provento imponibile di 35.000,00 euro, e non di 50.000,00 euro).

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Calcolo del quinquennio per le plusvalenze immobiliari

Il socio, in altre parole, se cede l'immobile nei 5 anni successivi all'assegnazione o alla cessione, realizza una plusvalenza imponibile.

Nella ris. 17.10.2016 n. 93, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che il beneficio fiscale ha natura di lecito risparmio d'imposta, derivando da un'agevolazione fiscale, e non di vantaggio fiscale indebito

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

Nel caso di trasformazione in società semplice, per quanto riguarda la posizione dei soci occorre essenzialmente valutare:

- gli effetti sul costo fiscale della partecipazione detenuta;
- la “sorte” delle riserve per cui, dopo la trasformazione, si perde la “tracciabilità”, non avendo la società semplice scritture contabili;
- gli effetti sulla successiva cessione dei beni da parte della società semplice.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Costo fiscale della partecipazione detenuta

Per espressa disposizione di legge, il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute va aumentato della differenza assoggettata ad imposizione sostitutiva.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Riserve non ricostituite in bilancio

Ordinariamente, se una società di capitali si trasforma in società semplice si verificano gli effetti previsti dall'art. 170 co. 4 lett. b) del TUIR, secondo cui le riserve di utili non ricostituite in bilancio si considerano tassate nel periodo d'imposta successivo a quello della trasformazione. Ciò non succede invece per le società di persone, per le quali gli utili hanno già scontato imposizione per trasparenza esercizio dopo esercizio.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Calcolo del quinquennio per le plusvalenze immobiliari

Come già in precedenza rilevato, la trasformazione in società semplice non determina l'interruzione del quinquennio rilevante per le plusvalenze immobiliari a norma dell'art. 67 co. 1 lett. b) del TUIR.

Quindi, se all'atto della trasformazione la società deteneva già gli immobili da almeno 5 anni, la cessione dopo la trasformazione non è suscettibile di determinare plusvalenze.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

IVA E IMPOSTE INDIRECTE

La normativa agevolativa in materia di imposte indirette contenuta nell'art. 1 co. 115 - 120 della L. 28.12.2015 n. 208 prevede che, per le assegnazioni e le cessioni di beni ai soci, l'aliquota dell'imposta di registro, se dovuta in misura proporzionale, è ridotta alla metà, e le imposte ipotecaria e catastale si applicano in misura fissa.

Diversamente dai precedenti provvedimenti agevolativi, quindi, l'IVA, se dovuta, deve essere assolta nei modi ordinari²⁹, con applicazione del *reverse charge* nei casi previsti se il beneficiario è un soggetto passivo IVA.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Immobili abitativi			
Società cedente o assegnante	IVA	Altre imposte indirette	
		Registro	Ipotecaria e catastale
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo: <ul style="list-style-type: none"> • 4% se prima casa; • 10% case non A/1, A/8 o A/9; • 22% A/1, A/8, A/9 	200,00 euro	200,00 + 200,00 euro
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	200,00 euro	200,00 + 200,00 euro
	Esente in assenza di opzione	9% (2% se prima casa)	50,00 + 50,00 euro
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente	9% (2% se prima casa)	50,00 + 50,00 euro
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	Fuori campo	9% (2% se prima casa)	50,00 + 50,00 euro

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Immobili abitativi			
Società cedente o assegnante	IVA	Altre imposte indirette	
		Registro	Ipotecaria e catastale
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo: <ul style="list-style-type: none"> • 4% se prima casa; • 10% case non A/1, A/8 o A/9; • 22% A/1, A/8, A/9 	200,00 euro	200,00 + 200,00 euro
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	200,00 euro	200,00 + 200,00 euro
	Esente in assenza di opzione	4,5% (1% se prima casa)	50,00 + 50,00 euro
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Esente	4,5% (1% se prima casa)	50,00 + 50,00 euro
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato, senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	Fuori campo	4,5% (1% se prima casa)	50,00 + 50,00 euro

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Immobili strumentali			
Società cedente o assegnante	IVA	Altre imposte indirette	
		Registro	Ipotecaria e catastale
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo	200,00 euro	3% + 1%
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	200,00 euro	3% + 1%
	Esente in assenza di opzione	200,00 euro	3% + 1%
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Imponibile per opzione	200,00 euro	3% + 1%
	Esente in assenza di opzione	200,00 euro	3% + 1%
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	Fuori campo	4%	2% + 1%

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Immobili strumentali			
Società cedente o assegnante	IVA	Altre imposte indirette	
		Registro	Ipotecaria e catastale
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da non oltre 5 anni	Imponibile per obbligo	200,00 euro	200,00 + 200,00 euro
Impresa di costruzione o ristrutturazione che ha ultimato l'intervento da oltre 5 anni	Imponibile per opzione	200,00 euro	200,00 + 200,00 euro
	Esente in assenza di opzione	200,00 euro	200,00 + 200,00 euro
Altri soggetti IVA diversi dall'impresa di costruzione o ristrutturazione	Imponibile per opzione	200,00 euro	200,00 + 200,00 euro
	Esente in assenza di opzione	200,00 euro	200,00 + 200,00 euro
Chiunque, se ha acquisito il fabbricato senza addebito dell'IVA (solo assegnazioni)	Fuori campo	2%	200,00 + 200,00 euro

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Terreni			
Tipologia di terreno	IVA	Altre imposte indirette	
		Registro	Ipotecaria e catastale
Edificabile	Imponibile (22%)	200,00 euro	200,00 + 200,00 euro
Agricolo	Fuori campo (cessionario IAP)	200,00 euro	200,00 euro + 1%
	Fuori campo (altri casi)	15%	50,00 + 50,00 euro
Non edificabile né agricolo	Fuori campo	9%	50,00 + 50,00 euro

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Terreni			
Tipologia di terreno	IVA	Altre imposte indirette	
		Registro	Ipotecaria e catastale
Edificabile	Imponibile (22%)	200,00 euro	200,00 + 200,00 euro
Agricolo	Fuori campo (cessionario IAP)	200,00 euro	200,00 euro + 200,00 euro
	Fuori campo (altri casi)	7,5%	50,00 + 50,00 euro
Non edificabile né agricolo	Fuori campo	4,5%	50,00 + 50,00 euro

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

ASSEGNAZIONE E CESSIONE DI BENI MOBILI ISCRITTI NEI PUBBLICI REGISTRI

La seconda categoria dei beni agevolabili è quella dei beni mobili iscritti nei pubblici registri non aventi carattere strumentale (es. autovetture aziendali, imbarcazioni da diporto, aeromobili, ecc.).

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

I.V.A.

Per quanto riguarda l'IVA esiste una sostanziale equivalenza tra la trasformazione in società semplice e l'assegnazione agevolata.

Imposte di registro, ipotecaria e catastale

La trasformazione in società semplice è assoggettata alle imposte di registro, ipotecaria e catastale in misura fissa (C.M. 21.5.99 n. 112/E, cap. III, Parte II, § 2).

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

ESTROMISSIONE DELL'IMMOBILE DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

Con l'art. 1 co. 566 della L. 232/2016 è stata riaperta la disciplina dell'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, secondo la disciplina dell'art. 1 co. 121 della L. 208/2015.

- i beni devono essere posseduti dall'imprenditore alla data del 31.10.2016;
- l'estromissione deve avvenire tra l'1.1.2017 e il 31.5.2017;
- gli effetti dell'estromissione decorrono dall'1.1.2017;
- l'imposta sostitutiva deve essere corrisposta per il 60% entro il 30.11.2017 e per il rimanente 40% entro il 16.6.2018.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

L'estromissione agevolata può indistintamente riguardare gli immobili strumentali per natura e gli immobili strumentali per destinazione.

Non possono, invece, essere estromessi in modo agevolato né gli immobili "merce", né gli immobili che, pur se appartenenti all'impresa, non sono strumentali (entrambe le categorie hanno, invece, titolo a beneficiare delle agevolazioni per l'assegnazione o la cessione se posseduti da società).

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

Immobili	Estromissione agevolata (imprenditori)	Assegnazione agevolata (società)
Strumentali per natura	SÌ	SÌ
Strumentali per destinazione	SÌ	NO
"Merce"	NO	SÌ
Patrimoniali	NO	SÌ

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

L'estromissione agevolata può indistintamente riguardare gli immobili strumentali per natura e gli immobili strumentali per destinazione.

Non possono, invece, essere estromessi in modo agevolato né gli immobili "merce", né gli immobili che, pur se appartenenti all'impresa, non sono strumentali (entrambe le categorie hanno, invece, titolo a beneficiare delle agevolazioni per l'assegnazione o la cessione se posseduti da società).

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE PLUSVALENZE

Il regime agevolativo in questione permette, come nell'ambito dell'assegnazione agevolata o della trasformazione in società semplice:

- l'assoggettamento di tale plusvalenza ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari all'8%;
- la possibilità di determinare la plusvalenza assumendo, in luogo del valore normale dell'immobile, il suo valore catastale.

Assegnazione/Cessione agevolata di beni

REGIME IVA

Ai sensi dell'art. 2 co. 2 n. 5 del DPR 633/72, l'esclusione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di autoconsumo rilevante ai fini dell'IVA.

Non si pongono, invece, problematiche di imposte di registro, ipotecaria e catastale non essendosi in presenza di un atto traslativo, ma di un semplice passaggio dalla sfera imprenditoriale alla sfera privata dello stesso soggetto.

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

Con l'art. 1 co. 556 - 564 della L. 232/2016 è stata, da ultimo, riaperta la disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa, seguendo un'impostazione del tutto analoga a quella contenuta nell'art. 1 co. 889 ss. della L. 208/2015.

Rivalutazione dei beni d'impresa al 31.12.2016

Ambito soggettivo	Società di capitali, enti commerciali, società di persone commerciali, imprenditori individuali ed enti non commerciali (per i beni appartenenti all'impresa), stabili organizzazioni di soggetti non residenti, ecc.
Bilancio di riferimento per il possesso	Bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2015
Bilancio di rivalutazione	Bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015 (bilancio al 31.12.2016, per i soggetti "solari")
Beni rivalutabili	Beni materiali e immateriali, con esclusione di quelli "merce"; partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni
Imposta sostitutiva	16% per i beni ammortizzabili 12% per i beni non ammortizzabili
Decorrenza degli effetti fiscali	Dal terzo esercizio successivo (dal 2019, per i soggetti "solari"), in termini generali Dall'inizio del quarto esercizio successivo (dall'1.1.2020, per i soggetti "solari"), per le plusvalenze e le minusvalenze
Saldo attivo di rivalutazione	Può essere affrancato con un'ulteriore imposta sostitutiva del 10%
Riallineamento dei valori civili e fiscali	Può essere eseguito ai sensi dell'art. 14 della L. 342/2000, con un'imposizione sostitutiva pari a quella prevista per la rivalutazione I maggiori valori sono riconosciuti ai fini fiscali con le stesse tempistiche previste per la rivalutazione, fatta eccezione per i maggiori valori degli immobili, riconosciuti dal periodo d'imposta in corso all'1.12.2018
Liquidazione e versamento delle imposte sostitutive	Le imposte sostitutive devono essere versate in un'unica soluzione, entro il termine per il versamento a saldo delle imposte dovute per il periodo d'imposta in cui la rivalutazione è eseguita