

SUPER AMMORTAMENTI

**LEGGE DI STABILITA' 2016, art. 1 , comma 91 e
sgg**

**LEGGE DI STABILITA' 2017, art. 1 commi da 8 a
12**

Super ed iper ammortamento

- Investimenti prorogati al 31.12.2017 > **ma escluse:**
- **le autovetture di cui art. 164 lett. b) auto aziendali o professionali (escluse anche quelle dell'agente di commercio)**
- **le autovetture di cui art. 164 lett. b) bis auto in uso a dipendenti**
- **Compresi quelli eseguiti anche al 30 giugno 2018 ma con acconto 20% versato al 31.12.2017**
- Iperammortamenti al 150% per beni strumentali materiali necessari per processi di trasformazione tecnologica
- In questi casi deducibile anche il 40% in più di ammortamenti per beni strumentali immateriali (es..software)

Super ed iperammortamento

- Investimenti in beni ad alto contenuto tecnologico eseguiti nel 2017 e fino al 30.6.2018:
- Iperammortamenti al 150% per beni strumentali materiali necessari per processi di trasformazione tecnologica in tabella Allegato A, **ma il bene deve essere stato consegnato nel 2017, viceversa solo superammortamento (telefisco 2017)**
- In questi casi deducibile anche il 40% in più di ammortamenti per beni strumentali immateriali (es..software) **ma solo nel caso in cui si fruibile l'iperammortamento (anche per altro bene)Telefisco 2017**
- **Se il bene industria 4.0. ha incorporato il software il tutto viene assoggettato a iperammortamento (telefisco 2017)**
- Necessaria dichiarazione sostitutiva di notorietà concernente le caratteristiche del bene, e per gli investimenti superiori € 500.000 perizia giurata (**per ogni singolo bene Telefisco 2017**).

REGIME DI CASSA PER SEMPLIFICATI

**LEGGE DI STABILITA' 2017, art. 1 commi da 17
a 23**

LE MODIFICHE NOTMATIVE

1

ARTICOLO 66 DPR 917/1986

INTRODUZIONE DEL “NUOVO” REGIME → ELIMINAZIONE DELLA
COMPETENZA E MODALITA' DI DETERMINAZIONE REDDITO

2

ARTICOLO 18 DPR 602/1973

MODIFICA DELLE SCRITTURE CONTABILI → MODALITA' DI TENUTA
DELLE SCRITTURE

ADOZIONE DEL REGIME PER CASSA

IL REGIME PER CASSA



**E' IL REGIME NATURALE PER I SOGGETTI CON I REQUISITI PER LA
CONTABILITA' SEMPLIFICATA EX ART. 18 DPR 602/1973**



NON E' UN'OPZIONE

**ATTENZIONE AI SOGGETTI CHE
INIZIANO ATTIVITA' NEL 2017**

CONTABILITA' SEMPLIFICATA

LE CONDIZIONI



TIPOLOGIA DI RICAVI	AMMONTARE MASSIMO
PRESTAZIONE DI SERVIZI	€ 400.000,00
ALTRE ATTIVITA'	€ 700.000,00

ARTICOLO 18



ARTICOLO 57 TUIR

ARTICOLO 85 TUIR

LE VOCI DA CONSIDERARE

1

I CORRISPETTIVI DELLE CESSIONI DI BENI E PRESTAZIONI DI SERVIZI ALLA CUI PRODUZIONE/SCAMBIO E' DIRETTA ATTIVITA' IMPRESA

2

I CORRISPETTIVI DELLE CESSIONI DI MATERIE PRIME SUSSIDIARIE, DI SEMILAVORATI E DI ALTRI BENI MOBILI, ESCLUSI QUELLI STRUMENTALI

3

LE ASSEGNAZIONI DEI PREDETTI BENI AI SOCI E L'AUTOCONSUMO DEL TITOLARE

LE VOCI DA CONSIDERARE

4

**LA DESTINAZIONE DEI PREDETTI BENI A FINALITA' ESTRANEE
ALL'ESERCIZIO DELL'IMPRESA**

5

I CONTRIBUTI IN CONTO ESERCIZIO

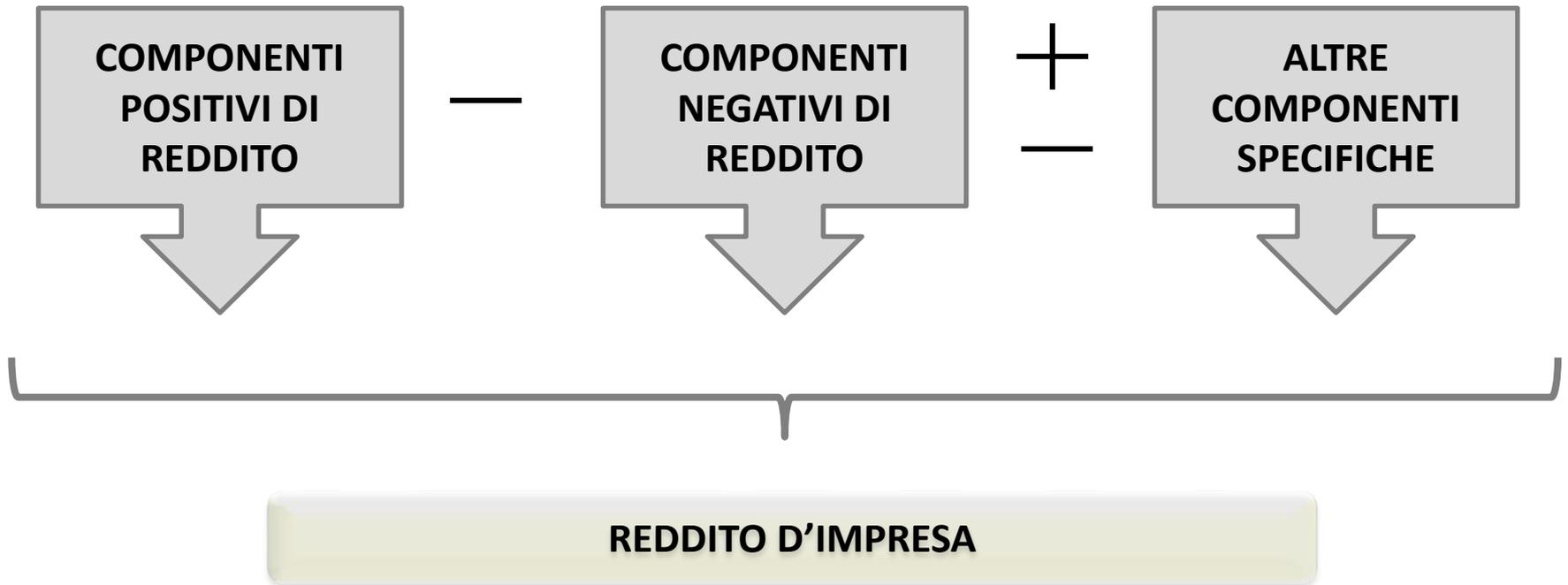
**PER LA TENUTA DELLA CONTABILITÀ SEMPLIFICATA VA FATTO RIFERIMENTO AI
RICAVI PERCEPITI IN UN ANNO INTERO / CONSEGUITI NELL'ULTIMO ANNO DI
APPLICAZIONE DEL REGIME ORDINARIO.**

ESERCIZIO DI PIU' ATTIVITA' (SERVIZI E ALTRE)

AI FINI DELLA TENUTA DELLA CONTABILITÀ SEMPLIFICATA È NECESSARIO FARE RIFERIMENTO AL LIMITE RELATIVO:

1. **ALLE ATTIVITÀ DIVERSE DA QUELLE DI SERVIZI** (€ 700.000) SE I RICAVI DELLE ATTIVITÀ ESERCITATE NON SONO DISTINTAMENTE ANNOTATI;
2. **ALL'ATTIVITÀ PREVALENTE** SE I RICAVI DELLE ATTIVITÀ ESERCITATE SONO DISTINTAMENTE ANNOTATI. PERTANTO, SE L'ATTIVITÀ PREVALENTE ESERCITATA È QUELLA:
 - DI PRESTAZIONI DI SERVIZI, IL LIMITE DI RICAVI APPLICABILE È PARI A € 400.000;
 - DIVERSA DA QUELLA DI PRESTAZIONI DI SERVIZI (AD ESEMPIO, COMMERCIO AL MINUTO), IL LIMITE DI RICAVI APPLICABILE È PARI A € 700.000.

MECCANISMO DI FUNZIONAMENTO



COMPONENTI AGGIUNTIVE

L'AUTOCONSUMO PERSONALE O DEL FAMILIARE
DELL'IMPRENDITORE

I REDDITI DEGLI IMMOBILI PATRIMONIO

LE PLUSVALENZE E SOPPRAVVENIENZE ATTIVE

MINUSVALENZE E SOPPRAVVENIENZE PASSIVE

Per i componenti di cui art. 66, comma 1, secondo periodo Tuir si applica competenza / Telefisco 2017, risposta 20)

Canoni leasing
E maxicanone per competenza (Telefisco 2017, risposta 23)

COMPONENTI SOTTRATTE

QUOTE DI AMMORTAMENTO BENI MATERIALI ED IMMATERIALI

LE PERDITE DI BENI STRUMENTALI E QUELLE SU CREDITI

L'ACCANTONAMENTO TFR

LE DEDUZIONI FORFETTARIE PER GLI INTERMEDIARI/RAPP. DI
COMMERCIO – GLI ESERCENTI RISTORAZ. – AUTOTRASPORTATORI
DISTRIBUTORI DI CARBURANTE EX L. 183/2011

Crediti pregressi e
quelli derivanti da
plusvalenze

COMPONENTI SOTTRATTE, comma 3 art. 66

Riferimento all'art. 65 ; beni relativi all'impresa

Riferimento all'art. 95 spese per prestazioni di lavoro, , secondo Telefisco 2017 (risposta 23) quindi la deduzione avviene per competenza, compresi , si deve ritenere i ratei ??? (ma in realtà la citazione dell'art. 95 poteva essere diversa)



Riferimento all'art. 108 , è ragionevole ritenere che secondo le Entrate si applichi la competenza

AMBITO TEMPORALE

PRIMO PERIODO DI APPLICAZIONE DEL REGIME



IL REDDITO DEL PERIODO D'IMPOSTA IN CUI È APPLICABILE IL PRINCIPIO DI CASSA È RIDOTTO “**DELL'IMPORTO DELLE RIMANENZE FINALI ... CHE HANNO CONCORSO A FORMARE IL REDDITO DELL'ESERCIZIO PRECEDENTE SECONDO IL PRINCIPIO DELLA COMPETENZA**”.

SI APPLICA ANCHE A RIMANENTE DI OPERE E SERVIZI IN CORSO DI ESECUZIONE (TELEFISCO 2017 RISPOSTA 21)

AMBITO TEMPORALE

PASSAGGIO DI REGIME



AL FINE DI EVITARE SALT / DUPLICAZIONI DI TASSAZIONE IN CASO DI PASSAGGIO DAL PRINCIPIO DI CASSA AL REGIME ORDINARIO (CONTABILITÀ ORDINARIA), E VICEVERSA, **“I RICAVI, I COMPENSI E LE SPESE CHE HANNO GIÀ CONCORSO ALLA FORMAZIONE DEL REDDITO ... NON ASSUMONO RILEVANZA NELLA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DEGLI ANNI SUCCESSIVI”**.

ESEMPIO PROBLEMatico

- 1. AGENTE DI COMMERCIO CHE HA INCASSATO UN ACCONTO SULLE PROVVIGIONI LE QUALI DIVENTANO DI COMPETENZA QUANDO APPLICA IL REGIME DI CASSA > TASSAZIONE AL MOMENTO DELLA COMPETENZA**
- 2. AGENTE DI COMMERCIO CHE HA MATURATO PROVVIGIONI NON INCASSATE E TASSATE SECONDO COMPETENZA > NON SI TASSANO AL MOMENTO DELL'INCASSO AVENDO ADERITO AL REGIME DI CASSA**

REGOLE AI FINI IRAP



IRAP

AI FINI IRAP SI APPLICANO I CRITERI DI DETERMINAZIONE DEL REDDITO RILEVANTI AI FINI DIRETTE, QUINDI PRINCIPIO DI CASSA ANCHE NELL'IRAP, COMPRESI PASSAGGI SULLE RIMANENZE FINALI E SUI SALT E DUPLICAZIONI DI IMPOSTA

LE REGOLE PER I REGISTRI CONTABILI

REGISTRI CONTABILI ARTICOLO 18 DPR 600/1073



**2 REGISTRI
DISTINTI: INCASSI
E PAGAMENTI**

**TENUTA DEI SOLI
REGISTRI IVA E
INDICAZIONE
MANCATI
INCASSI E
PAGAMENTI**

**TENUTA DEI SOLI
REGISTRI IVA
PRESUNZIONE DI
INCASSO E
PAGAMENTO**

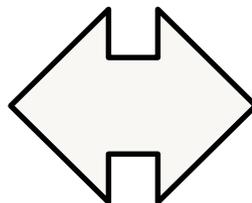


Quindi se una fattura di acquisto è registrata successivamente alla ricezione, ai fini redditi essa è comunque deducibile quando è registrata / Telefisco 2017, risposta 28)

REGISTRI DISTINTI (INCASSI/PAGAMENTI)

RICAVI: PER CIASCUN INCASSO

- A) IL RELATIVO IMPORTO;
- B) LE GENERALITÀ, L'INDIRIZZO E IL COMUNE DI RESIDENZA ANAGRAFICA DEL SOGGETTO CHE EFFETTUA IL PAGAMENTO;
- C) GLI ESTREMI DELLA FATTURA O ALTRO DOCUMENTO EMESSO.



SPESE

DATA DI PAGAMENTO PER LE SPESE SOSTENUTE NELL'ESERCIZIO. PER CIASCUNA SPESA DEVONO ESSERE FORNITE LE INDICAZIONI DI CUI ALLE LETTERE B) E C).

NUOVI LIMITI DI DEDUZIONE PER NOLEGGIO AUTO

LEGGE DI STABILITA' 2017, art. 1 comma 37

Tetto max annuo per canoni noleggio auto per agenti

- I predetti limiti di euro 18.075,99 ed euro 3.615,20 sono elevati rispettivamente a euro 25.822,84 e a euro 5.164,57 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio.”.

Quindi è stato adeguato il tetto del canone di noleggio per agenti che in precedenza era uguale a quello delle imprese comuni, cioè € 3.615, 20



Entrata in vigore > 2017

REGIME IRI

**LEGGE DI STABILITA' 2017, art. 1 commi 547
548**

IRI

Ambito soggettivo

```
graph TD; A[Ambito soggettivo] --> B[ELEMENTO ESSENZIALE : TENUTA CONTABILITA' ORDINARIA]; B --> C[Imprese individuali]; B --> D[SNC o SAS]; C --> E[REDDITO D'IMPRESA NON CONCORRE AL REDDITO COMPLESSIVO MA E' SOGGETTO AD UNA TASSAZIONE SEPARATA E SOSTITUTIVA]; D --> E;
```

ELEMENTO ESSENZIALE : TENUTA CONTABILITA' ORDINARIA

Imprese individuali

SNC o SAS

**REDDITO D'IMPRESA NON CONCORRE AL REDDITO COMPLESSIVO MA
E' SOGGETTO AD UNA TASSAZIONE SEPARATA E SOSTITUTIVA**

DEDUCIBILITA' DEI PRELIEVI PERSONALI

I prelevamenti personali sono deducibili dal reddito
d'impresa

- *Nel limite del reddito (non dell'utile civilistico) del periodo d'imposta e dei periodi precedente, purché assoggettati a tassazione IRI*

- *Al netto delle perdite computabili in diminuzione dal reddito dei periodi successivi*

PRESUNZIONE DI PRELIEVO
CON PRIORITA' DAGLI UTILI
ANTE IRI

DEDUCIBILITA' DEI PRELIEVI PERSONALI

Riferimento circolare : i prelevamenti sono limitati al reddito imponibile e quest'ultimo è determinato considerando i prelevamenti

- *anno 1 : Reddito 100 ante prelievo, prelievo di 70 = reddito 30, ma se questo ammontare è il limite il prelievo sarebbe deducibile solo per 40, quindi il reddito diventerebbe 60 etc. etc*

- *Possibile soluzione , come emerge dall'esempio della relazione governativa, il reddito è assunto al lordo del prelievo, **tesi confermata da Telefisco 2017, risposta 19***

Il prelievo è classificato come reddito d'impresa quindi possibile compensazione con perdite d'impresa attribuite all'imprenditore o socio

esempi

Reddito ord. 2016 100
perdita IRI 2017 50
Reddito IRI 2018 200
prelevamento 2019 180

100 sono ininfluenti perché riferiti al 2016
 $200 - 50$ (perdita) = 150 quindi la somma di 80 è
deducibile nel 2019

Reddito ord. 2016 100
perdita IRI 2017 50
Reddito IRI 2018 200
prelevamento 2019 80

Prelievo ininfluente perché « coperto» dagli utili
pregressi all'avvio dell' IRI

Reddito ord. 2016 100
perdita IRI 2017 50
Reddito IRI 2018 200
prelevamento 2019 240

100 sono ininfluenti perché riferiti al 2016
 $200 - 50$ (perdita) = 150 , quindi 140 è somma
deducibile nel 2019

REMUNERAZIONE SOCI

ACCONTI UTILI



**SOLO CON SPECIFICA PREVISIONE STATUTARIA
IN DEROGA ART. 2262 COD. CIV.
«SALVO PATTO CONTRARIO, CIASCUN SOCIO HA DIRITTO DI
PERCEPIRE LA SUA PARTE DI UTILI
DOPO L'APPROVAZIONE DEL RENDICONTO»**



CASSAZIONE SENTENZA N. 10786/2003

REMUNERAZIONE SOCI

ACCONTI UTILI



SNC E SAS NORMA PIÙ RESTRITTIVA
ART. 2303 COD. CIV.

*«NON PUÒ FARSÌ LUOGO A RIPARTIZIONE DI SOMME TRA I SOCI
SE NON PER UTILI RELAMENTE CONSEGUITI»*



RILEVANZA PENALE EX ART. 2627 COD. CIV.

REMUNERAZIONE SOCI

DIRITTO SOGGETTIVO DEL SOCIO ALL'UTILE



CON APPROVAZIONE DEL RENDICONTO

CASSAZIONE SENTENZA N. 4454/1995

REMUNERAZIONE SOCI

POSSIBILE CLAUSOLA STATUTARIA

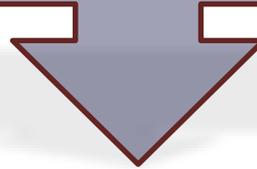


**DIRITTO SOCI ALL'UTILE
NON CON APPROVAZIONE DEL RENDICONTO
MA SOLO CON SUCCESSIVA DECISIONE A MAGGIORANZA**

**SENZA CLAUSOLA STATUTARIA POSSIBILE ACCANTONAMENTO A
RISERVA MA SOLO CON DELIBERA UNANIME (Cfr Appello Milano 29
GIUGNO 1993)**

IRI : REGIME DELLE PERDITE

Le perdite prodotte in regime IRI sono computabili a riduzione del reddito dei periodi successivi (sempre in regime IRI) per intero importo che trova capienza, quindi senza tetto 80% (confronto con SRL ordinarie)

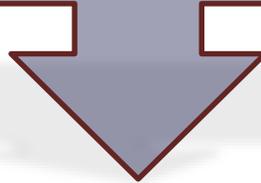


- *In caso di fuoriuscita dal regime, la perdita residua torna nel regime dell'art. 8 Tuir (riporto quinquennale) considerando come anno di formazione l'ultimo in regime IRI*
- *Per SNC e SAS la perdita residua viene imputata al socio secondo quote di partecipazione (non citato il tetto del capitale sociale per soci accomandanti)*

- *problema interpretativo per le perdite pregresse per imprenditore individuale*

IRI : regime dei prelievi

I prelevamenti nel limite del reddito sottoposto ad IRI concorrono alla formazione dell'imponibile del socio o imprenditore



- *Ma non è specificato se la netto o al lordo delle perdite*
- *Es. perdita 2017 = 100, Reddito 2018 = 200, somma prelevata nel 2019 = 180*
- *La somma che è deducibile sarà 100, ma il reddito nel 2019 verrà incrementato di 180*

IRI : Adempimenti per opzione

Opzione è vincolante per 5 anni e va esercitata nel modello Unico relativo all'anno di prima applicazione



- *Prima applicazione possibile 2017 > opzione modello unico 2018*



- *In caso di ritorno al regime ordinario quale disciplina per le riserve IRI ??*

Applicazione dell'IRI alle SRL

SRL di cui art. 116 (ristretta base soci persone fisiche)

Possibile opzione per Regime IRI (5 anni)

Alternativa opzione trasparenza (3 anni)

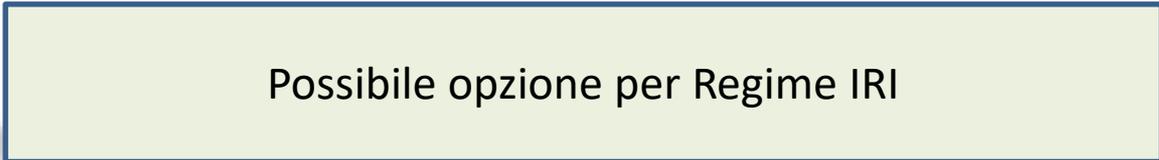
Senza opzione : regime ordinario Ires

Ma applicare il regime di cui all'art. 55 bis significa anche applicare le regole di determinazione del reddito delle società di persone ? Disciplina interessi passivi art, 61 o 96 ?

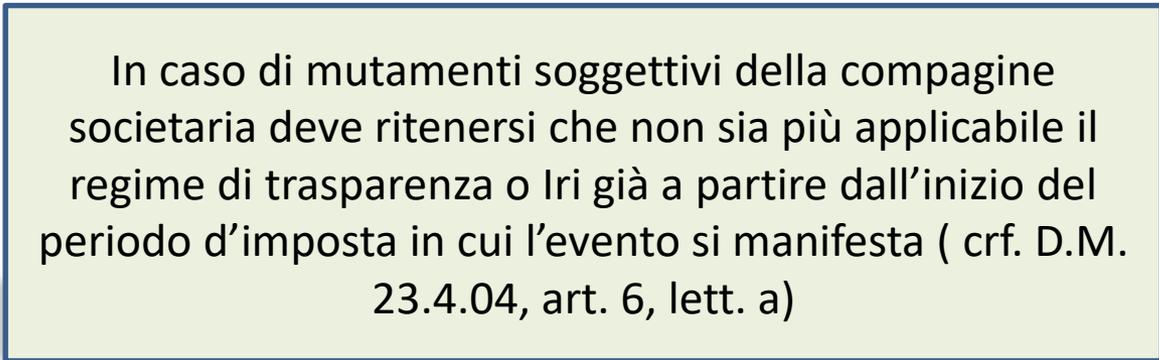
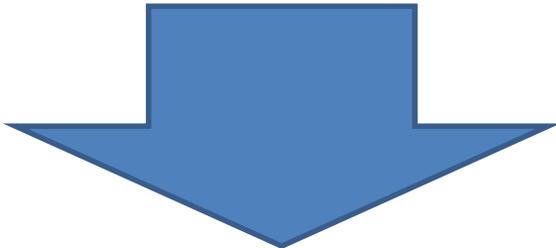
Applicazione dell'IRI alle SRL



SRL di cui art. 116 (ristretta base soci persone fisiche)

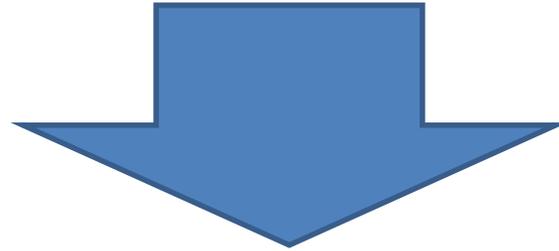


Possibile opzione per Regime IRI



In caso di mutamenti soggettivi della compagine societaria deve ritenersi che non sia più applicabile il regime di trasparenza o Iri già a partire dall'inizio del periodo d'imposta in cui l'evento si manifesta (crf. D.M. 23.4.04, art. 6, lett. a)

Applicazione dell'IRI e contributi previdenziali



Si applica la disciplina ordinaria

IRI e operazioni straordinarie

- Trasformazione progressiva di snc che ha applicato regime normale fino al 2016, IRI 2017 nel 2018 diventa SRL



- Riserve 2016 € 100.000, riserva IRI 2017 30.000.



- Nella SRL si dovrebbe distinguere:
 - 1) riserve ex snc distribuibili senza conseguenze
 - 2) Riserva IRI distribuibile con riduzione dell'imponibile e concorrenza alla formazione dell'imponibile personale
 - 3) Riserva srl > normale disciplina del dividendo

- Ma il vincolo dell'opzione resta o deve essere rinnovato ???

IRI e SRL con due soci persone fisiche scelte operative

- Utile 100.000 > dividendo 50.000



- Regime ordinario > Ires **24.000** > Ciascun socio tassa il dividendo lordo di 25.000 con Irpef per ciascuno di € 1197 Tot generale **26.394**



- Regime trasparenza > Irpef su 50.000 $15138 \times 2 =$ **30.276**

- Regime IRI = IRI su 50.000 = 12.000 dividendo 25.000 per ciascun socio con Irpef di 5036 a testa. Tot Generale € **22.072**

Esempio tratto dalla relazione ministeriale

<i>Anno</i>	<i>Reddito prodotto</i>	<i>Somme prelevate</i>	<i>Reddito tassato IRI</i>	<i>Perdite IRI riportabili</i>	<i>Reddito prodotto complessivo</i>	<i>Somme prelevate complessive</i>	<i>Plafond IRI</i>
<i>n.</i>	100	40	60		100	40	60
<i>n.+1</i>	100	60	40		200	100	100
<i>n.+2</i>	20	50		30	220	150	70 (100-30)
<i>n.+3</i>	170	40	100		360	190	170
TOTALE	390	190	200				

Al periodo n+2 matura una perdita di periodo pari a 30 dovuta a un eccesso di utili prelevati rispetto



- Ma in questo modo il plafond IRI viene ridotto sia del prelevamento (50) sia della perdita (30), mentre secondo logica dovrebbe essere 200 così **peraltro si pronuncia anche Telefisco 2017**

DISPOSIZIONI VARIE

- 1) LEGGE DI STABILITA' 2017, art. 1
comma 549**
- 2) D.L. 193/16**

D.L. 193/16 : Rimborsi professionisti

→ Fino al 31.12.2014

Le predette spese sono integralmente deducibili se sostenute dal committente per conto del professionista e da questi addebitate nella fattura.

→ Dal 1.1.2015 (D.L.gs 175/14)

*Le prestazioni alberghiere e di somministrazione di alimenti e bevande acquistate direttamente dal committente **non costituiscono compensi in natura per il professionista***

→ NON richiamate
spese di viaggio!!!

CM 31/E/14 → **PER IL COMMITTENTE**, IN PRESENZA DI CHIARA INERENZA, LE SUDETTE SPESE SONO «ASSORBITE» NELLA PRESTAZIONE PROFESSIONALE, QUINDI NON SI APPLICA IL LIMITE DI DEDUZIONE DEL 75%

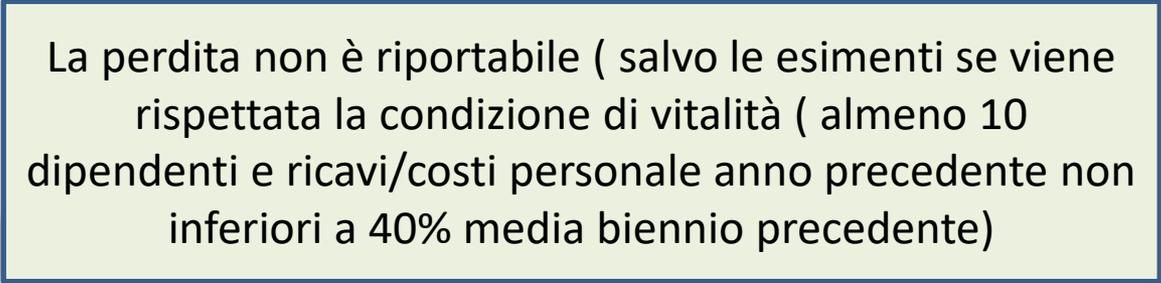
→ Dal 1.1.2017 (D.L. 193/16)

Anche le spese di viaggio e trasporto se anticipate dal committente fruiscono della medesima disciplina di quelle di vitto ed alloggio

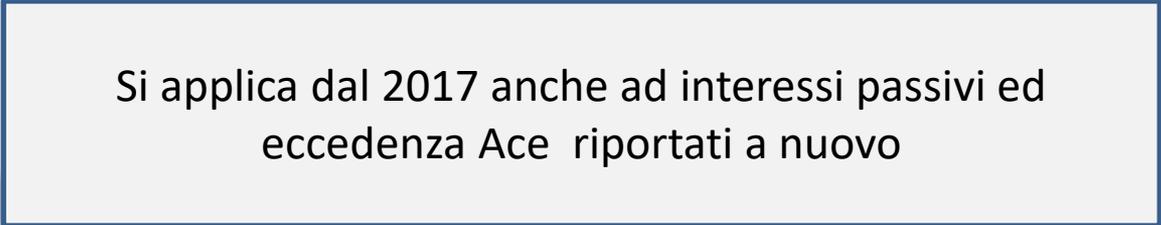
Limitazioni a riporto delle perdite art. 84 c. 3



Se viene trasferita la maggioranza delle quote e modificata l'attività rispetto a quando le perdite sono state realizzate



La perdita non è riportabile (salvo le esimenti se viene rispettata la condizione di vitalità (almeno 10 dipendenti e ricavi/costi personale anno precedente non inferiori a 40% media biennio precedente)



Si applica dal 2017 anche ad interessi passivi ed eccedenza Ace riportati a nuovo

In caso di procedura concorsuale con continuità aziendale (concordato da risanamento e accordi di ristrutturazione del debito)

Sopravvenienza attiva non costituisce imponibile per parte che eccede la perdita di periodo e pregressa NON CONSIDERANDO



- ***80% del reddito (disposizione già vigente)***
- ***Ace di periodo e pregressa (nuova regola)***
- ***Interessi passivi (nuova regola)***

Per fusioni e scissioni

- La limitata deducibilità delle perdite in base al doppio test (patrimonio netto e vitalità) si applica anche a:
- Interessi passivi riportati a nuovo (già vigente)
- Eccedenza Ace riportata a nuovo (nuova disposizione)

NUOVA DISCIPLINA ACE

**LEGGE DI STABILITA' 2017, art. 1 commi 550/
552**

- L'aliquota per rendimento nozionale:
 - 2016 > 4,75%
 - 2017 > 2,3%
 - 2018 e a regime > 2,7%
-
- La base Ace è ridotta per tutti i beneficiari dell'incremento della voce titoli e valori mobiliari, avvenuto tra 2010 e 2016 > **questa disposizione non può essere disapplicata tramite interpello probatorio (Telefisco 2017)**

MODIFICHE ACE

1

Aliquota rendimento nozionale

A regime , cioè dal 2018 aliquota fissata al 2,7% (mentre nel 2016 sarà del 4,75%)

2

PER 2017

1) Aliquota fissata al 2,3% (2,7 per 2018 e poi a regime)

MODIFICHE ACE

1

Irrelevanza dell'incremento

Fino a concorrenza dell'aumento di investimenti in titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni

MODIFICHE ACE per soggetti Irpef

1

Si applicano le stesse regole delle società di capitali

Quindi abolito lo stock di patrimonio netto e applicabile l'incremento di netto ma generato da versamento in denaro e utile realizzato e non distribuito

2

Ma si parte da uno stock di incremento rappresentato da :

Differenza tra patrimonio netto 2010 e patrimonio netto 2015

I tre elementi della nuova base ace

1

Stock patrimoniale

Patrimonio netto al 31.12.2010. non è più rilevante in modo diretto ma serve per confronto con netto 31.12.2015 e per imputare perdite e prelevamenti soci.

2

Stock incrementale

Differenza tra patrimonio netto 2010 e patrimonio netto 2015 con qualunque operazione essa si sia creata. Rileva nella base ace

3

Incremento patrimoniale

Incremento verificatosi a partire dal 2016 per utile destinato a riserva (utile 2015 destinato a riserve nel 2016 non deve essere considerato) e versamento soci in conto capitale

I DECREMENTI PATRIMONIALI una possibile interpretazione

1

Se imputati al netto esistente al 31.12.2010 non rilevano quali decrementi, ma non dovrebbero incrementare il confronto tra netto 2010 e netto 2015

2

Se imputati allo stock patrimoniale riducono base ACE. Si potrà ricostituire l'originario stock patrimoniale ?

3

Se imputati all'incremento patrimoniale non avranno effetto diretto le perdite, mentre lo avranno i prelevamenti soci

esempi

- 1) rivalutato civilisticamente gli immobili nel 2009 per € 500.000
- 2) 2) utili tra 2011 e 2015 utili non distribuiti per 50.000 €

Base Ace 2016 € 50.000 più eventuali incrementi per utili disposti a riserva nel 2016 e versamento in conto capitale stesso anno (e non 550.000 come vecchia norma)

- 1) Conferimento azienda con plus civilistiche 2013 per € 500.000
- 2) Utili 2011/15 € 50.000

Base Ace 2016 € 550.000 più eventuali incrementi per utili disposti a riserva nel 2016 e versamento in conto capitale stesso anno (come vecchia norma)

Netto 31.12.2010 = 100.000
Utili non distribuiti 2011/2014 = 50.000
Perdite 2015 = 50.000

Base Ace 2016 50.000 (e non 100.000 come vecchia norma)

Problemi nel passaggio all'ordinaria tra 2011 e 2015

- Ipotesi 1 > tutto il patrimonio netto al 31.12.2015 è incrementale (procedura semplice ma iniquamente vantaggiosa rispetto a chi era già in ordinaria nel 2011)
- Ipotesi 2 > nessun incremento tra il 2011 e fine periodo d'imposta precedente l'avvio della ordinaria (ipotesi troppo penalizzante)
- Ipotesi 3 > ricostruzione del patrimonio netto all'1.1.2011 (procedura corretta ma molto complessa da eseguire)

Le proroghe

**LEGGE DI STABILITA' 2017, art. 1 commi 554 e
sgg**

PROROGA RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI

1

PAGAMENTO ENTRO 30 GIUGNO 2017

2

INTEGRALE O PRIMA RATA (SU TRE)

3

Bene detenuto al 1.1.2017 e data riferimento perizia

4

**ALIQUOTE:
8% PARTECIPAZIONI NON QUALIFICATE
8% PARTECIPAZIONI QUALIFICATE E TERRENI**

PROROGA RIVALUTAZIONE BENI DI IMPRESA

1

BENI IMMOBILIZZATI E PARTECIPAZIONI (ESCLUSI FABBRICATI E TERRENI DESTINATI ALLA COMPRAVENDITA) RISULTANTI AL BILANCIO CHIUSO AL 31.12.2015

2

RIVALUTAZIONE NELL'ESERCIZIO 2016

3

**MAGGIOR VALORE DEL BENE RICONOSCIUTO 1.1.2019
PER MERO RIALLINEAMENTO DEGLI IMMOBILI, RICONOSCIMENTO
ANTICIPATO AL 1.1.2018**

4

**ALIQUOTE:
16% BENI AMMORTIZZABILI
12% BENI NON AMMORTIZZABILI**

5

**VERSAMENTO IN UNICA SOLUZIONE ENTRO SALDO IMPOSTE 2016,
CIOE' 30 GIUGNO 2017**

ASSEGNAZIONE, TRASFORMAZIONE E CESSIONE AGEVOLATA DI BENI AI SOCI

Nuova scadenza

- Operazioni eseguite entro 30 settembre 2017, senza soluzione di continuità dal 1.10.2016 (ma quid iuris per operazioni eseguite dopo il 30 settembre 2016 e prima della entrata in vigore della L. 232/16 ??
- Restano ferme le altre norme di cui alla L. 208/15, per cui, ad esempio , i soci devono essere tali al 30.9.2015
- Nuove scadenze versamenti : 30 novembre 2017 e 16 giugno 2018

Nuova scadenza

- Operazioni di estromissione immobile imprese individuali prorogate al 31 maggio 2017, **per immobili detenuti al 31 ottobre 2016, data aggiornata.**
- **Sempre e solo immobili strumentali per natura o per destinazione (art. 43 comma 2 Tuir)**

Definizione di assegnazione:

- L'assegnazione viene a configurarsi ogni qual volta la società procede, nei confronti dei soci, alla distribuzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene. (circ. 26/16)
- Ne deriva che è possibile fruire della disciplina agevolativa in esame solo se vi siano riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione (circ. 37/16) : ma l'accollo di passività ? **??? NECESSITA' DI AVERE RISERVE ALMENO PARI AL VALORE CONTABILE DEL BENE RIBADITA A TELEFISCO 2017**

1. Senza ridurre il capitale con mero utilizzo di riserve

2. Riducendo il capitale sociale

a) Scelta libera sulle riserve ?

Cass. 12347/1999, OIC 28 impongono il rispetto di una gerarchia

b) Circ. 37/16 smentisce circ. 26/16 e dichiara libera la scelta, **ma proponendo che le riserve in sospensione d'imposta siano utilizzate solo dopo le altre riserve di utile e di capitale ??**

Rappresentazione contabile

Immobile valore libro = 1000, valore catastale = 1500, riduzione riserve di utile = 1000

1. Assegnazione

DARE
Riserve 1000
AVERE
Immobili 1000

2. cessione

DARE
credito vs socio 1500
AVERE
Immobile 1000
Plusvalenza 500

Rappresentazione contabile (tesi Documento CNDCEC del 14 marzo 2016/ Ifric 17)

Immobile valore libro = 1000, valore catastale = 1500, Capitale iniziale 4000

DARE
Riserve 1500
AVERE
Immobili 1000
Plusvalenza 500



PROBLEMI:

- 1) HA SENSO ISCRIVERE UNA PLUSVALENZA SENZA NESSUN CONTATTO CON ECONOMIE TERZE ?
- 2) SE IL PATRIMONIO NETTO CONTABILE NON FOSSE CAPIENTE?
- 3) RILIEVI FISCALI (CALCOLO DEL ROL 2016 Circ. 37/16)

Effetto sulla riserve Circ. 37/E/16, par. 1.1.

DARE	
riserve	1500
AVERE	
Immobili	1000
Plusvalenza	500

La plusvalenza di 500 va assoggettata a variazione diminutiva, e confluisce tra le riserve di utile che se distribuite generano dividendo tassabile sul socio (effetto sterilizzazione generato da imposta sostitutiva su 500 si è già manifestato su altre riserve)

esempio rappresentazione contabile

SPA con Area edificabile , valore di libro = 50.000, valore di mercato = 800.000
capitale sociale 50.000, riserve 50.000 > applicazione concreta tesi CNDCEC

DARE

Riserve 800.000

AVERE

Area edificabile 50.000

Plusvalenza 750.000

**QUESTA OPERAZIONE SEMBRA VIETATA, O MEGLIO PRIVA DI
AGEVOLAZIONI FISCALI, PER EFFETTO DEL FATTO CHE OCCORRE AVERE
RISERVE PARI AL VALORE DI ASSEGNAZIONE ATTRIBUITO AL BENE
MA E' SEMPRE POSSIBILE ESEGUIRE L'ASSEGNAZIONE AL VALORE
CONTABILE (TELEFISCO 2017)**

IMPOSTA SOSTITUTIVA

13% nel caso in cui l'operazione determini la restituzione ai soci di riserve in sospensione d'imposta (non spetta il credito per l'imposta da rivalutazione)

**Circ. 37/16 effetto liberatorio anche sul socio
.. Ma questa risposta genera una situazione paradossale per chi ha affrancato la riserva nel 2008**



**Es. riserva 100 affrancata nel 2008 > 10 imposta sostitutiva
Oggi è distribuita quindi dividendo per il socio con prelievo
minimo 11,43 quindi 21,43
Riserva non affrancata 2008 oggi prelievo 13 ???**

IMPOSTA SOSTITUTIVA

- 60% entro 30 novembre 2016
 - 40% entro 16.6.2017
- In caso di operazione eseguiti in base alla proroga del DDL STABILITA' 2017, I VERSAMENTI vengono eseguiti al
 - 60% entro 30 novembre 2017
 - 40% entro 16.6.2018



Perfezionamento con indicazione modello unico (anche in assenza di versamento, con ravvedimento possibile),

Ma come comportarsi quando

- 1) la base imponibile è negativa**
- 2) Il modello da utilizzare non presenta il quadro RQ (caso della snc che assegna il 30.9.16 e poi si mette in liquidazione)**

Minusvalenze da assegnazione

- Se derivano da *beni strumentali* sono indeducibili, mentre rilevano ai fini Irap e ROL
 - Se derivano da *beni merce* sono deducibili e rilevano ai fini Irap e ROL
-
- In presenza di plus e minus su assegnazioni di più immobile è possibile eseguire la compensazione solo se la minus è deducibile (beni merce)

Esempi attribuzione riserve di utili

- **Valore normale superiore al valore fiscalmente riconosciuto e l'immobile non è stato rivalutato nel 2008**
- Immobile valore contabile e fiscale = 1000
- Valore normale/catastale = 1500
- Differenza su cui viene versata imposta sostitutiva = 500
- Riserva di utili attribuita per effetto dell'assegnazione = 1000
- **Dividendo tassabile in capo al socio = 1000 (1500 - 500) x 5% se socio è soc. capitali, x 49,72% persona fisica qualificata, ritenuta 26% da versare a cura del socio contestualmente alla consegna del bene se socio è persona fisica non qualificata**
-
- **Valore normale inferiore al valore fiscalmente riconosciuto e immobile non è stato rivalutato nel 2008**
- Immobile valore contabile e fiscale = 1000
- Valore normale/catastale = 800
- Differenza su cui è versata imposta sostitutiva = 0
- Riserva di utile attribuita per effetto dell'assegnazione = 1000
- **Dividendo tassabile in capo al socio = 800**
-
- **Valore normale superiore al valore fiscalmente riconosciuto e immobile è stato rivalutato nel 2008**
- Immobile valore contabile = 1000
- Valore fiscalmente riconosciuto = 1100
- Valore normale/catastale = 1500
- Differenza su cui è versata imposta sostitutiva = 400
- Riserva di utili attribuita per effetto assegnazione = 1000
- **Dividendo tassabile in capo al socio = 1100 (1500 - 400)**

Attribuzione riserve di capitale

A) Non si applica art. 47, comma 5 , ma valore normale del bene, al netto dei debiti riduce il costo della partecipazione, dapprima incrementata della base imponibile su cui la società ha versato imposta sostitutiva:

❑ **1) costo partecipazione = 1000, valore normale immobile 300, valore di libro 200, debiti accollati 50. > costo partecipazione $1000 + 100 + 50 - 300 = 850$**

❑ **2)) costo partecipazione = 100, valore normale immobile 300, valore di libro 200, debiti accollati 50. > costo partecipazione $100 + 100 + 50 - 300 = - 50$ (sottozero tassabile come dividendo)**

B) Non si applica art. 47, comma 7 , ma differenza tra valore normale bene assegnato e costo della partecipazione non rileva fiscalmente fino a capienza dell'imponibile su cui società ha versato sostitutiva : **costo partecipazione 1000, valore normale bene 2000, valore di libro 1800. Reddito = $2000 - 200 = 1800$, $1800 - 1000 = 800$ reddito**

Società di persone

- circ. 26, par. 6, esempio 4:
- Valore normale del bene assegnato: 100;
- - Valore catastale del bene assegnato: 95
- - Valore fiscale del bene: 90;
- - Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva: 5 (95-90);
- - Costo della partecipazione del socio ante assegnazione: 90;
- - Costo della partecipazione del socio post assegnazione: 0 (90 + 5 - 95);
- - Differenza da assoggettare a tassazione: 0;
- - Costo fiscale del bene in capo al socio: 95.
- Ma %

Società di persone

- se il costo della partecipazione invece di 90 fosse 80 ??
- Valore normale del bene assegnato: 100;
- - Valore catastale del bene assegnato: 95
- - Valore fiscale del bene: 90;
- - Differenza su cui si applica l'imposta sostitutiva: 5 (95-90);
- - Costo della partecipazione del socio ante assegnazione: 80;
- - Costo della partecipazione del socio post assegnazione: - 10 (80 + 5 - 95);



QUALI EFFETTI???

- 1) Notariato studio 20/ 2016 > nessun effetto
- 2) Circ. 37/16 > si forma reddito da art. 47 comma 7 (ma in realtà si dovrebbe applicare solo ai casi di recesso, esclusione, liquidazione)
- 3) Ipotesi alternativa : si forma reddito solo in presenza delle situazioni di cui all'art. 20 bis Tuir

NOTA BENE : IL PROBLEMA SOPRA RICHIAMATO E' PARTICOLARMENTE PRESENTE NELLE SOCIETA' IN CONTABILITA' SEMPLIFICATA per le quali il costo della partecipazione si può determinare in via extracontabile)

Effetti per il bene

L'assegnatario riceve il bene (immobile) al valore riconosciuto in capo alla società assegnante sul quale è stata versata imposta sostitutiva

e.....

La detenzione decorre dall'atto di assegnazione (quindi se persona fisica occorre attendere un quinquennio per trasferire il bene senza tassazione diretta)

IL TRASFERIMENTO ESEGUITO IMMEDIATAMENTE DOPO L'ASSEGNAZIONE NON COSTITUISCE OPERAZIONE ABUSIVA DEL DIRITTO RIS. 93/16 > STESSO EFFETTO QUINDI PER TRASFORMAZIONE

CESSIONE AGEVOLATA ANALOGIE E DIFFERENZE CON ASSEGNAZIONE

- **Bene immobile viene trasferito al corrispettivo pagato purché esso non sia inferiore rispetto al valore normale/catastale**



- **Ma per determinare il valore riconosciuto in capo al socio acquirente si fa sempre riferimento al corrispettivo anche se minore del valore catastale**

In caso di corrispettivo superiore al valore contabile

- Es. Immobile valore fiscale = 100
 - Valore di mercato = 200
 - Valore catastale = 120
- 1) Se il corrispettivo viene fissato in 200 , la sostitutiva da versare può essere calcolata su 120 ? Tesi preferibile = NO
 - 2) Se la plusvalenza è calcolata per 100 , viene versata imposta sostitutiva e poi allocata a riserve, in caso di futura distribuzione si ha tassazione in capo al socio quale dividendo ? L'analogia con assegnazione comporta la detassazione dell'utile su cui viene versata imposta sostitutiva (circ. 37/16, par. 5)

CESSIONE AGEVOLATA ANALOGIE E DIFFERENZE CON ASSEGNAZIONE

- L'immobile si intende trasferito al socio all'atto della cessione, da cui decorre quinquennio per detassazione.
- Se l'immobile va ceduto velocemente conviene pagare la sostitutiva su valore normale , piuttosto che su quello catastale.
- Es. valore normale 200, valore catastale 120 valore di libro 100. Se l'immobile fosse ceduto a 120 su 80 si avrebbe Irpef in capo al socio, mentre se la società esegue la cessione al socio per 200 , sempre su 80 viene versata sostitutiva pari all'8%

- **Circ. 37/16**

- **deducibilità della eventuale minusvalenza in forza dell'art. 101 , comma 1 del Tuir**
 - **Possibile compensazione con plus sempre da cessione agevolata**

CESSIONE AGEVOLATA ANALOGIE E DIFFERENZE CON ASSEGNAZIONE

- **Operazione che permette di non rispettare la par condicio tra i soci**

- **Non si pongono problemi di utilizzo delle riserve in sospensione**

- **Il credito verso il socio potrebbe essere compensato con il debito per finanziamenti**

LA FISCALITA' DEL SOCIO

- Se società di persone non derivante da trasformazione regressiva non vi sono riflessi sul socio
- Se società di capitali, l'azzeramento delle riserve di utili determina attribuzione al socio (art. 170,c 4 del Tuir), quindi tassazione per importo pari al valore contabile della riserva (differenza con assegnazione), nel periodo di imposta successivo alla trasformazione (circ. 26/16)

Distribuzione di utili per trasformazione in società semplice

***Ipotesi 1 : Istruzioni Modello Unico
Ammontare totale delle riserve nel rigo
RN 10 il che comporta integrale
imputazione al socio : RH del socio = 50***

***Ipotesi 2 : Norma del Tuir
Nel quadro RL del socio indicazione del
49,72% (o 40%) di 50***

In ogni caso il periodo d'imposta successivo deve intendersi la seconda frazione del 2016

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA E DIFFERENZE CON ASSEGNAZIONE

- **Eventuali minusvalenze derivanti da valore catastale inferiore a quello contabile ?**



- **Trattandosi di minusvalenze derivante da destinazione di beni a finalità estranee a regime d'impresa, devono ritenersi indeducibili**

TRASFORMAZIONE AGEVOLATA E DIFFERENZE CON ASSEGNAZIONE

- **Compensabilità tra componenti negativi di periodo e plusvalenze da trasformazione agevolata ? NO perché queste ultime sono soggette ad imposta sostitutiva**

- **Conseguenze cessione immobile e distribuzione ricavato tra i soci.**
- **Es. immobile valore fiscale 100, valore catastale 110, valore effettivo 200. Trasformazione pagando sostitutiva su 110. Poi l'immobile è ceduto a 200 – Valore della partecipazione per i soci = 110. Somma ricavata = 200 > 90 è reddito tassabile ? NO perché è generato da un reddito a monte non tassabile (DRE Lombardia interpello n. 904/2013)**