

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

a cura di Silvia Pelizzo, dottore commercialista e tributarista in Udine

- SOMMARIO -

1. ASSEGNAZIONE DEI BENI D'IMPRESA E SOCIETÀ DI COMODO	2
1.1. ASSEGNAZIONE/CESSIONE DI BENI SOCI: AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE	2
1.2. ASSEGNAZIONE/CESSIONE DI BENI SOCI: AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE	3
1.3. ASSEGNAZIONE/CESSIONE DI BENI SOCI: PROFILI IMPOSITIVI	4
1.4. TRASFORMAZIONE DELLE SOCIETÀ IMMOBILIARI IN SOCIETÀ SEMPLICI	8
1.5. PROBLEMATICHE IVA	9
1.6. REGIME AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO E DELLE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE.....	10
2. NOVITÀ IN TEMA DI REDDITO DI IMPRESA: MAXI AMMORTAMENTI, INTERESSI PASSIVI, PERDITE SU CREDITI E SPESE DI RAPPRESENTANZA.....	11
2.1. MAXI AMMORTAMENTI.....	11
2.1.1. Ambito soggettivo di applicazione	11
2.1.2. Ambito oggettivo di applicazione.....	12
2.1.3. Determinazione dell'agevolazione	13
2.1.4. Meccanismo applicativo.....	15
2.1.5. Compatibilità con altre agevolazioni.....	17
2.2. INTERESSI PASSIVI	17
2.3. PERDITE SU CREDITI	20
2.4. SPESE DI RAPPRESENTANZA	24
3. RIVALUTAZIONE BENI DI IMPRESA	26
3.1. AMBITI SOGGETTIVO E OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA	26
3.2. MODALITÀ DI RIVALUTAZIONE.....	27
3.3. IMPOSTA SOSTITUTIVA ED EFFETTI FISCALI DELLA RIVALUTAZIONE	28
3.4. SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE E SUO AFFRANCAMENTO.....	29
4. RINUNCIA AI PROPRI CREDITI DA PARTE DEI SOCI.....	30
4.1. RINUNCE A CREDITI TRA ASPETTI CONTABILI E FISCALI	31
4.2. ASPETTI PROBLEMATICI E QUESTIONI IRRISOLTE	33
5. NOVITÀ IN TEMA DI NOTE DI VARIAZIONE IVA	34
5.1. CONSIDERAZIONI PRELIMINARI	34
5.2. L'INTERVENTO DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2016	36
5.3. L'ENTRATA IN VIGORE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI	37

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

1. ASSEGNAZIONE DEI BENI D'IMPRESA E SOCIETÀ DI COMODO

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 115-121, DELLA L. N. 208/2015

EFFICACIA TEMPORALE:

PER GLI ATTI COMPIUTI A PARTIRE DAL 1° GENNAIO AL 30 SETTEMBRE 2016

La Legge di Stabilità 2016 ripropone, dopo diversi anni e sulla traccia delle disposizioni contenute nell'art. 29 della L. n. 449/1997 (come modificate dalla Legge n. 28/1999), non solo una doppia via di uscita per le società di comodo, ma una opportunità di "ripulitura" per quelle che detengono beni immobili non strumentali per destinazione, autovetture, o altri beni mobili iscritti in pubblici registri.

1.1. ASSEGNAZIONE/CESSIONE DI BENI SOCI: AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

La Legge di Stabilità 2016 consente di effettuare, entro il 30 settembre 2016, con il beneficio di un regime fiscale agevolato, di cui si dirà più oltre,

→ assegnazioni o

→ cessioni

ai soci di

- ▶ beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione (di cui all'art. 43, comma 2, primo periodo, del Tuir): sono dunque assegnabili, oltre ai terreni agricoli o edificabili, i fabbricati strumentali per natura (categorie catastali B, C, D, E, nonché A/10) concessi in locazione¹ o comodato a terzi, o comunque non ad utilizzo diretto, i beni merce (fabbricati abitativi o strumentali), nonché i c.d. "immobili patrimonio"² disciplinati dall'art. 90 del Tuir;
- ▶ beni mobili registrati non utilizzati come beni strumentali "nella attività propria delle imprese", concetto richiamato anche dall'art. 164, lett. a), n. 1), del Tuir³

L'Amministrazione finanziaria, nella C.M. n. 112/E/1999, ha precisato che le caratteristiche dei beni da assegnare o da cedere ai soci debbano essere verificate al momento dell'assegnazione, con conseguente obbligo (implicito) di conservare ogni possibile elemento di prova atto a qualificare il bene come concretamente cedibile/assegnabile con le agevolazioni di cui si dirà più oltre.

Quanto al concetto di **assegnazione**, la norma non richiede che l'operazione consegua allo scioglimento della società: usufruiranno, infatti, del regime anche le assegnazioni effettuate (con prosecuzione dell'attività) a fronte di riduzione del capitale, restituzione di riserve di capitale o distribuzione di riserve di utili, e così pure nei casi di recesso od esclusione di singoli soci.

In altri termini, la società, dopo l'assegnazione, potrà indifferentemente proseguire regolarmente la propria attività priva dei beni attribuiti ai soci o restare una semplice "empty box" destinata alla liquidazione⁴.

¹ Richiamando la linea interpretativa della C.M. n. 112/E/1999, secondo la giurisprudenza di Cassazione, gli immobili detenuti per la locazione sono privi del requisito della strumentalità: che gli immobili rientrino, quindi, nelle categorie catastali che qualificano in via ordinaria gli immobili strumentali (B, C, D, E e A/10), o che essi siano immobili di civile abitazione, la natura dell'attività esercitata (gestione e locazione) determina in via automatica l'inclusione degli stessi tra quelli agevolabili.

² A condizione che non siano direttamente utilizzati nell'esercizio dell'attività di impresa, perché in questo caso diverrebbero "strumentali per destinazione" e dunque esclusi dall'ambito oggettivo di applicazione della norma.

³ Secondo la costante interpretazione ministeriale, sono tali (e dunque non possono fruire della agevolazione in esame) i beni senza i quali l'attività dell'impresa non può essere esercitata, come, ad esempio, le autovetture delle imprese di noleggio o delle autoscuole.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

1.2. ASSEGNAZIONE/CESSIONE DI BENI SOCI: AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE

■ **Società assegnanti/cedenti**

Possono avvalersi del regime tutte le società commerciali di persone e di capitali: S.n.c., S.a.s., S.p.a., S.a.p.a., S.r.l.⁵.

Il regime riguarda, in buona sostanza, i medesimi contribuenti che sono soggetti alle disposizioni in materia di società non operative, ma, per usufruire della agevolazione, non è necessario che queste ultime risultino effettivamente “di comodo”.

Come meglio si indicherà nel prosieguo, l’unico elemento che differenzia le società operative da quelle non operative è l’aliquota dell’imposta sostitutiva da versare per avvalersi della disposizione.

E’ possibile assegnare o cedere beni ai soci anche se la società è in stato di liquidazione: ovviamente i liquidatori dovranno valutare attentamente tale opzione, per non pregiudicare i diritti dei creditori e incorrere in pesanti azioni di responsabilità.

■ **Persone fisiche assegnatarie/cessionarie**

Non vi sono limitazioni circa la soggettività del socio coinvolto nella agevolazione, il quale potrà essere

- persona fisica,
- imprenditore, o
- società di persone o di capitali⁶.

L’utilizzo del regime agevolato è condizionato al fatto che tutti i soci,

- risultino iscritti nel libro dei soci (ove prescritto⁷) alla data del **30 settembre 2015**, ovvero
- vi vengano iscritti entro il **31 gennaio 2016** in forza di atto di data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

Non precludono l’utilizzo del regime, eventuali trasferimenti di partecipazioni, avvenuti dopo la data limite per effetto di

- successione mortis causa⁸, ovvero di
- concambio per fusione e scissione⁹.

L’agevolazione dovrebbe competere (almeno in passato era così) anche se la partecipazione

- è detenuta da una società fiduciaria e
- se su la stessa è costituito un diritto di usufrutto, la qualità di socio viene riconosciuta al nudo proprietario.

Ciò significa che possono usufruire del regime agevolato solo le assegnazioni e cessioni effettuate nei confronti di soci che rivestivano la qualifica già al 30 settembre 2015, mentre per eventuali assegnazioni o cessioni a soci entrati nella compagine successivamente a tale data si applicheranno le regole ordinarie.

Non dovrebbe, invece, essere rilevante la quota di partecipazione, che può essere modificata anche successivamente alla data spartiacque, senza impedire di avvalersi dell’agevolazione¹⁰.

⁴ E’ facile ritenere che questo sia il caso delle piccole immobiliari di gestione che detengono beni a scopo di mero godimento.

⁵ Nonché le società di fatto che hanno per oggetto l’esercizio di attività commerciali (cfr. C.M. 21 maggio 1999, n. 112/E, par. 2.1.). Non possono avvalersi, invece, della disposizione le società cooperative, le quali sono soggettivamente escluse anche dal regime delle società non operative di cui all’art. 30 della Legge n. 724/1994.

⁶ Cfr. C.M. n. 112/E/1999, par. 2.2..

⁷ Per le società di persone, non dotate di libro soci in base al Codice civile, in relazione alla precedente norma agevolativa, si era stabilito che la qualifica di socio alla data rilevante doveva risultare da idoneo titolo avente data certa.

⁸ L’erede si considera socio dalla data in cui lo era il *de cujus*.

⁹ Le azioni o quote delle società incorporanti o beneficiarie ottenute per concambio assumono cioè la stessa datazione di quelle delle società fuse o scisse.

¹⁰ Cfr. C.M. n. 112/E/1999.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

Merita, da ultimo, ricordare che la C.M. 21.5.99 n. 112/E (cap. I, Parte I, § 3) aveva precisato che l'operazione deve avvenire nel rispetto della *par condicio* tra i soci, attribuendo quindi a tutti i soci beni il cui valore deve essere proporzionale alla partecipazione detenuta.

Ciò non significa automaticamente che qualsiasi bene debba essere attribuito in comproprietà ai soci, potendosi invece attribuire ad uno dei soci l'intera proprietà di un determinato bene e ad un altro l'intera proprietà di un altro bene, rispettando però i "pesi" corrispondenti alle quote di partecipazione e gestendo le eventuali differenze con conguagli in denaro¹¹.

1.3. ASSEGNAZIONE/CESSIONE DI BENI SOCI: PROFILI IMPOSITIVI

■ La tassazione delle società assegnanti/cedenti ai fini dell'Ires/Irpef e dell'Irap

L'assegnazione dei beni comporta ordinariamente la tassazione ai fini delle imposte sui redditi della plusvalenza (o del ricavo in caso di beni merce) determinata sulla base della differenza tra valore normale del bene assegnato e costo fiscalmente riconosciuto.

Lo speciale regime previsto dall'art. 1, co. 116, della L. n. 208/2015 opera sia sul fronte dell'aliquota d'imposta, che della base imponibile.

Più in particolare, quanto all'aliquota impositiva, si prevede l'applicazione di un'**imposta sostitutiva**

- delle imposte sui redditi (Ires e Irpef) e

- dell'IRAP in misura

pari all'**8%**, elevata al **10,5%** per le società non operative¹² in almeno due dei tre esercizi precedenti quello in corso al momento dell'assegnazione o cessione¹³.

Non rientrano invece in questa situazione (e dunque applicheranno l'imposta dell'8%) le società, che in tale periodo, pur non avendo superato il test dei ricavi minimi (ovvero pur essendo in perdita sistematica), hanno usufruito

a) di una causa di esclusione legale o

b) di una situazione di disapplicazione automatica dalla relativa disciplina, ovvero ancora

c) della risposta favorevole dell'Agenzia delle Entrate alla nota istanza di disapplicazione.

L'imposta sostitutiva¹⁴ si versa in due rate

⇒ la prima pari al 60% entro il 30 novembre 2016,

⇒ la seconda pari al restante 40% entro il 16 giugno 2017,

con possibilità di utilizzare crediti in compensazione ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997.

Quanto, invece, alla **base imponibile dell'imposta sostitutiva**¹⁵ è data dalla differenza tra il

VALORE NORMALE DEI BENI ASSEGNATI

- COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO



¹¹ Premesso che, come in precedenza evidenziato, le assegnazioni devono essere effettuate nel rispetto della *par condicio* tra i soci, è 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.

¹² La norma fa riferimento alle sole società non operative da test sui ricavi, ma ragioni di equità inducono a ritenere che debbano scontare l'aliquota più alta anche quelle in perdita sistematica.

¹³ Saranno dunque colpite dalla aliquota maggiorata le società considerate di comodo (sia da test sui ricavi, che da perdite sistematiche) per almeno due volte nel triennio 2013-2014-2015.

¹⁴ Che grava sempre sulla società, anche in caso di società di persone.

¹⁵ Per i beni "merce" non valutati con il criterio del costo specifico, la C.M. n. 112/E/1999 (cap. I, Parte II, § 1.2) suggeriva di effettuare una valutazione *ad hoc* con i criteri LIFO, FIFO ecc. alla data dell'assegnazione.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016**DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016**

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

Per gli immobili oggetto di assegnazione, su richiesta della società, il **valore normale** può essere determinato, in luogo del prezzo di mercato, in base al c.d. “valore catastale” e cioè applicando alle rendite i moltiplicatori previsti ai fini dell’imposta di registro, dall’art. 52, co. 4, del D.P.R. n. 131/1986. Si tratta di un’opzione particolarmente importante, che va valutata ricordando che se tale valore è inferiore non solo al prezzo di mercato, ma anche al costo fiscalmente riconosciuto, si può generare una minusvalenza¹⁶.

In caso di cessione di immobili, al fine di evitare l’abuso della norma agevolativa con fissazione di prezzi artificialmente ribassati, è stato previsto (ai sensi dell’art. 9, co. 3, secondo periodo, del Tuir) che se il corrispettivo della cessione è inferiore al valore normale del bene (determinato ai sensi dell’art. 9/917 o in base al citato valore catastale), al fine del calcolo della plusvalenza si considera quest’ultimo¹⁷.

In ogni caso, qualora la base imponibile dell’imposta sostitutiva si azzeri, non si decade dal regime agevolato.

Le **riserve in sospensione di imposta annullate a seguito della assegnazione** (in quanto utilizzate per assegnare il bene al socio) sono assoggettate ad imposta sostitutiva del **13%**, da versare con le stesse modalità e negli stessi termini di quella sulla plusvalenza.

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. Tra queste, le più comuni sono rappresentate dalle riserve di rivalutazione monetaria (che si ritiene scontino la tassazione per un importo al netto dell’imposta sostitutiva di rivalutazione)¹⁸.

Non è dovuta l’imposta del 13% sulle riserve affrancate (gli ultimi provvedimenti prevedevano, allo scopo, un’imposta sostitutiva del 10%).

Altro caso che non comporta il pagamento dell’imposta del 13% è quello delle società di persone in contabilità semplificata, per le quali la prassi ha da sempre assunto una posizione secondo cui non si applica tutto il corpo di norme che riguarda la fiscalità del saldo attivo di rivalutazione.

Se il saldo attivo di rivalutazione è già stato utilizzato per la copertura delle perdite, con riduzione definitiva da parte dell’assemblea straordinaria, non si pongono più problematiche di tassazione della suddetta riserva.

Tabella di sintesi*

OPERAZIONE	REGIME ORDINARIO	REGIME AGEVOLATO
ASSEGNAZIONE	Valore normale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto (art. 86, co. 3, Tuir)	Valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto
CESSIONE	Corrispettivo <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto (art. 86, co. 2, 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, Tuir)	Valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto

* Cfr. Quaderno Eutekne “L’assegnazione agevolata di beni ai soci e la trasformazione in società semplice”.

¹⁶ Che, lo si ricorda, non possono essere mai deducibili, poiché l’art. 101, co. 1, del Tuir ritiene fiscalmente rilevanti le sole minusvalenze da cessione a titolo oneroso [art. 86, co. 1, lett. a), del Tuir] o da risarcimento assicurativo [art. 86, co. 1, lett. b), del Tuir].

¹⁷ Qualora dalla cessione emergesse una minusvalenza (come nel caso di un immobile rivalutato in passato, ma che poi ha perso valore), una parte della dottrina la ritiene deducibile ai sensi dell’art. 101, co. 1, del Tuir. Se così fosse, la cessione diventerebbe interessante rispetto all’assegnazione nei casi in cui siano venduti diversi beni alcuni plusvalenti ed altri no, perché in questo modo si avrebbe una compensazione di partite in grado di abbassare, se non annullare, la base imponibile della imposta sostitutiva.

¹⁸ Non rappresentano riserve in sospensione d’imposta e non costituiscono quindi presupposto per l’imposta del 13%, le riserve costituite a fronte della rivalutazione solo civilistica effettuata ai sensi del D.L. n. 185/2008, senza il pagamento dell’imposta sostitutiva.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

■ **La tassazione in capo ai soci**

L'art. 1, co. 118, della L. n. 208/2015 stabilisce che, nei confronti dei soci assegnatari¹⁹,

- a) non si applichino le disposizioni dell'art. 47, co. 1 (secondo periodo), 5, 6 7 e 8 del Tuir;
- b) il valore normale dei beni ricevuti, al netto di eventuali debiti accollati²⁰, riduca il valore fiscale delle partecipazioni.

Questi, dunque, i possibili scenari:

□ **Assegnazione con riduzione di riserve di utili**

Nel caso di assegnazione con distribuzione di riserve di utili, bisogna distinguere tra società assegnanti di capitali o di persone.

A – Società di capitali assegnanti:

- l'assegnazione costituisce utile in natura per il socio;
- il valore normale dei beni ricevuti da prendere in considerazione è
 - quello "ordinario" a norma dell'art. 9 del Tuir o
 - quello catastale, se è stata esercitata tale opzione;
- [se viene confermata l'impostazione dell'Agenzia delle Entrate tenuta nella Circ. n. 40/E/2002 (§ 1.4.2)] da questo valore occorre detrarre l'ammontare già assoggettato ad imposta sostitutiva in capo alla società;

B – Società di persone assegnanti:

- l'assegnazione non determina alcuna tassazione in capo al socio²¹: per tali società, infatti, l'imposizione sostitutiva (8%-10,50%) sulla società esaurisce l'onere tributario diretto.
Come chiarito dal Ministero delle Finanze, in tali situazioni, il valore del bene assegnato (ridotto, si ritiene, dell'ammontare soggetto ad imposta sostitutiva) va a ridurre il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione che il socio detiene nella società di persone.

□ **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, in quanto l'operazione 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.

In estrema sintesi, all'atto della distribuzione di riserve di capitali occorrerà²²:

- incrementare il costo fiscale della partecipazione detenuta in misura pari alla differenza assoggettata ad imposta sostitutiva;
- ridurre il predetto costo fiscale in misura pari al valore del bene assegnato.

Solo se per effetto di tale riduzione si dovesse giungere ad un "sottozero", il socio risulta assoggettato a tassazione²³.

¹⁹ Nel caso di cessione agevolata, ovviamente il socio non ha alcun utile in natura, né vede modificarsi il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione detenuta.

²⁰ Come i mutui ipotecari gravanti sugli immobili assegnati/ceduti.

²¹ Cfr. C.M. n. 112/E/1999, cap. I, Parte II, § 4.1.1.1.

²² Come chiarito dalla Circ. 40/E/2002 (§ 1.4.4).

²³ Nelle società di capitali, il c.d. "sottozero" è stato inquadrato tra gli utili e, pertanto, sconta imposizione secondo le regole previste per tali componenti reddituali con riferimento a ciascun soggetto d'imposta.

Alla natura di utile consegue l'irrilevanza delle eventuali rivalutazioni delle partecipazioni effettuate dai soggetti Irpef a norma dell'art. 5 della L. 448/2001.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

☐ *Assegnazione con distribuzione di riserve di utili e di capitale*

Nel caso in cui la società attribuisca al socio riserve di capitale unitamente a riserve di utili, secondo un vecchio orientamento dell'Agenzia delle Entrate²⁴, occorre separare gli effetti in proporzione alla natura delle riserve annullate.

La disposizione agevolativa contenuta nella legge di Stabilità 2016 prevede espressamente la disapplicazione dell'art. 47, co. 1, secondo periodo, del Tuir: trattasi della norma per cui, indipendentemente dalla delibera assembleare, si considerano distribuite per prime le riserve di utili.

Se, quindi, in via ordinaria, la società (di capitali) con in patrimonio riserve di utili e riserve di capitali non può attingere prioritariamente da queste ultime, ma deve attingere dalle prime, nell'ambito della disposizione agevolativa si disapplica anche la suddetta presunzione, con conseguente libertà di scelta delle riserve da cui attingere.

☐ *Assegnazione con distribuzione di riserve in sospensione di imposta*

Pur non essendo un principio esplicitato con chiarezza dalla prassi ministeriale, si deve ritenere che l'assegnazione di beni effettuata mediante corrispondente riduzione delle riserve in sospensione d'imposta (fatto che può essere frequente se sussistono immobili rivalutati) non generi imposizione in capo al socio.

L'assolvimento dell'imposta sostitutiva sulle riserve (attualmente pari al 13%) chiuderebbe, quindi, anche il debito del socio, avendo carattere definitivo, essendo l'imposta sostitutiva delle imposte sia della società, sia del socio.

Deporrebbero a favore di questa conclusione (la quale andrebbe confermata in via ufficiale, per l'importanza che riveste) due passaggi della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E/2007 (§ 11.3.1 e 11.3.2), seppure relativi alla trasformazione agevolata, secondo i quali:

- una volta assolta l'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione, il loro successivo utilizzo è fiscalmente irrilevante (si ritiene anche in capo ai soci);
- il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote va incrementato non solo dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, ma anche dell'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione (per cui, trasponendo il principio nell'ambito dell'assegnazione, non dovrebbero essere tassate in capo ai soci le attribuzioni corrispondenti ai maggiori valori assoggettati all'imposta sostitutiva sulle riserve).

Ragionando in altri termini, le riserve in sospensione d'imposta rappresentano, in via ordinaria, utili per i soci, e come tali vengono tassate. Nel regime agevolativo, così come non rappresentano utili le somme percepite (o i beni ricevuti) a fronte della distribuzione di riserve di utili, nel limite dell'ammontare assoggettato all'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, allo stesso modo non rappresentano utili le somme percepite (o i beni ricevuti) a fronte della distribuzione di riserve in sospensione d'imposta, nel limite dell'ammontare assoggettato all'imposta sostitutiva su dette riserve.

☐ *Assegnazione in sede di recesso, riduzione del capitale e liquidazione*

Le ultime fattispecie nelle quali possono perfezionarsi le operazioni di assegnazione sono il recesso, la riduzione del capitale per motivi diversi dalle perdite e la liquidazione della società, fattispecie disciplinate

- dall'art. 47, co. 7, del Tuir per i soci delle società di capitali e
- dall'art. 20-bis del Tuir per i 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.

²⁴ Cfr. Circ. 40/E/2002 (§ 1.4.6, esempio 3).

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

In buona sostanza, analogamente a quanto visto con riferimento all'assegnazione mediante distribuzione di utili, il reddito (determinato a norma dell'art. 47, co. 7, del Tuir) dovrebbe essere ridotto dell'ammontare già tassato in capo alla società con l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%.

A – Soci titolari di reddito di impresa

Nell'attuale contesto normativo, per le società di capitali, il reddito da liquidazione ha natura di utile se il socio è un soggetto non imprenditore (es. persona fisica, società semplice); se, invece, il socio ha natura di imprenditore (es. società di persone o di capitali), il reddito deve essere scisso in due parti separate:

- la prima [determinata quale differenza tra le somme ricevute (o il valore normale dei beni assegnati) e la parte corrispondente all'annullamento di riserve di capitale] avente natura di plusvalenza;
- la seconda [determinata per differenza rispetto alla somma che costituisce reddito (somme ricevute, o valore normale dei beni assegnati, meno costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione)] avente natura di utile.

Le plusvalenze in questione sono determinate a norma degli artt. 86 e 87 del Tuir, per cui letteralmente la disapplicazione (pur limitata) dell'art. 47 del Tuir lascerebbe intatta la tassazione della parte che costituisce plusvalenza. La questione merita, dunque, un chiarimento ufficiale.

B - Soci di società di capitali

In questi casi, il socio determinerebbe il reddito a norma dell'art. 47 co. 7 del Tuir (valore normale dei beni assegnati meno costo fiscale della partecipazione annullata), e sottrarrebbe poi l'ammontare tassato in capo alla società con l'imposta sostitutiva dell'8% o 10,5%.

Se il socio della società di capitali è un socio imprenditore, e per ipotesi il reddito da liquidazione ha natura di plusvalenza, emergono le problematiche in precedenza viste, le quali dovranno necessariamente essere risolte in via interpretativa.

C - Soci di società di persone

Le regole di determinazione del reddito da liquidazione delle società di persone sono analoghe a quelle previste per le società di capitali: l'art. 20-*bis* del Tuir rimanda, infatti, ai criteri dell'art. 47 co. 7.

Sebbene il reddito da liquidazione dei soci di società di persone abbia natura di reddito d'impresa, e non di dividendo, la Circ. 40/E/2002 (§ 1.4.7) aveva chiarito che il principio per cui il reddito da liquidazione va ridotto delle somme assoggettate ad imposizione sostitutiva in capo alla società vale anche per i soci di società di persone.

1.4. TRASFORMAZIONE DELLE SOCIETÀ IMMOBILIARI IN SOCIETÀ SEMPLICI

Il comma 115 dell'art. 1/208, all'ultimo periodo, prevede, per le sole società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di immobili la possibilità di trasformarsi in società semplici, sempre entro il 30 settembre 2016, godendo del medesimo regime agevolato più sopra descritto per le assegnazioni/cessioni ai soci.

Per quanto riguarda i soci, l'orientamento della C.M. n. 112/E/1999 (cap. III, Parte I, § 1) era sostanzialmente restrittivo: mentre, infatti, l'assegnazione era consentita nonostante alcuni soci entrassero nella compagine dopo la data di riferimento (oggi 30.09.2015), rendendo però comunque fruibile la agevolazione solo per soci che già erano tali a tale data, per la trasformazione era necessario che, all'atto della trasformazione, la compagine fosse formata dagli stessi soci presenti nella compagine già alla data di riferimento, in quanto gli effetti della trasformazione coinvolgono necessariamente tutti.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

Anche nel caso della trasformazione, dovrebbe essere irrilevante se, nel frattempo le percentuali di partecipazioni hanno subito delle variazioni.

Quanto alla **tassazione in capo alla società che si trasforma in società semplice**, valgono esattamente le medesime regole previste per le assegnazioni/cessioni.

Quanto alla **tassazione in capo ai soci**, occorre essenzialmente valutare:

- ⇒ **gli effetti sul costo fiscale della partecipazione detenuta**: esso va aumentato della differenza assoggettata ad imposizione sostitutiva. In questo modo, i maggiori valori insiti nei beni esistenti nel patrimonio della società trasformata, tassati con l'imposta sostitutiva dell'8%-10,5%, non verranno più tassati nel momento in cui i soci cedono le partecipazioni nella società semplice;
- ⇒ **la "sorte" delle riserve per cui, dopo la trasformazione, si perde la "tracciabilità"**, non avendo la società semplice scritture contabili: ordinariamente, se una società di capitali si trasforma in società semplice, 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. L'unico chiarimento espresso sulla materia (e che deve essere confermato) si rinviene nella Circ. n. 25/E/2007 (§ 1.3.2), secondo la quale l'assoggettamento ad imposta sostitutiva in capo alla società *"esaurisce definitivamente il prelievo tributario non solo con riferimento ai plusvalori latenti nei beni costituenti il compendio aziendale, ma anche con riferimento agli utili maturati fino alla trasformazione"*. Questo effetto sarebbe, però, garantito dall'aumento corrispondente del costo fiscale della partecipazione detenuta, così come in precedenza riportato;
- ⇒ **gli effetti sulla successiva cessione dei beni da parte della società semplice**: 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.

1.5. PROBLEMATICHE IVA

A differenza di quanto previsto per le più vecchie analoghe norme agevolative, la Legge di Stabilità 2016 non prevede, per assegnazioni o trasformazione in società semplice, alcun regime speciale ai fini Iva, ciò al fine di evitare, come ricorda la relazione ministeriale, censure in sede comunitaria.

Gli atti di **trasformazione in società semplice**, comportando generalmente la cessazione dell'attività di impresa, configurano ipotesi di destinazione di beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e impongono, ai sensi dell'art. 2, comma 2, n. 5, D.P.R. n. 633/1972, l'assoggettamento ad Iva dei beni posseduti, tranne

a) di quelli per i quali non era stata detratta l'imposta al momento dell'acquisto²⁵;

²⁵ Rientrano nel caso di beni (in particolare immobili) per i quali non è stata operata la detrazione all'acquisto (i quali dunque non scontrano Iva in caso di destinazione a finalità extra-imprenditoriale dovuta a trasformazione in società semplice) anche quelli che erano stati acquisiti senza materiale assoggettamento ad imposta (come i beni acquistati, oppure conferiti, da privati non imprenditori).

L'irrilevanza Iva della estromissione dei beni che non hanno comportato detrazioni Iva all'acquisto resta valida anche se, successivamente, la società ha sostenuto spese di ampliamento, manutenzione e ristrutturazione con Iva detratta, ciò a condizione che i lavori di ampliamento non integrino la realizzazione di una nuova unità immobiliare né abbiano una consistenza tale da poter essere successivamente destinati a costituire una autonoma unità immobiliare.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

b) dei beni la cui cessione sia non soggetta al tributo per mancanza del requisito oggettivo (ai sensi del comma 3 dell'art. 2; si pensi ai terreni non edificabili) ovvero del requisito territoriale (ad esempio un immobile situato all'estero).

Per i beni acquisiti con Iva detratta, la trasformazione in società semplice comporterà l'assolvimento del tributo o un regime di esenzione a seconda dei casi. Per gli immobili, in particolare, risulteranno applicabili le disposizioni dell'art. 10, n. 8-*bis* e 8-*ter* del D.P.R. n. 633/1972.

Gli atti di **assegnazione ai soci**, in quanto equiparati a cessioni di beni (art. 2, comma 2, n. 6, D.P.R. n. 633/1972) saranno ordinariamente soggetti al tributo e dunque imponibili od esenti a seconda della tipologia del bene assegnato.

Anche nelle assegnazione ai soci, come già per le trasformazioni in società semplice, non si avrà alcun assoggettamento ad Iva, invece, per i beni che non avevano generato detrazioni al momento dell'acquisto, comprese quelle effettuate presso privati²⁶ e laddove manchino i requisiti oggettivi o territoriali dell'Iva.

Per le **vendite ai soci**, invece, si applicheranno le regole ordinarie proprie delle cessioni di beni.

E' necessario ricordare, da ultimo, che tra i casi di rettifica della detrazione previsti dall'art. 19-*bis*2, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972 rientrano le cessioni e le assegnazioni in regime di esenzione Iva di immobili per i quali l'Iva è stata, invece, detratta: l'obbligo non sussiste, tuttavia, se è già trascorso il periodo decennale "di osservazione" previsto per i beni ammortizzabili, quali sono i fabbricati.

1.6. REGIME AI FINI DELL'IMPOSTA DI REGISTRO E DELLE ALTRE IMPOSTE INDIRETTE

La Legge di Stabilità 2016 prevede un regime agevolato per le **assegnazioni e le cessioni ai soci**, anche con riferimento alle imposte indirette.

Le aliquote proporzionali di registro a cui sono eventualmente soggetti gli atti di assegnazione (o cessione) sono ridotte alla metà e, in tal caso, le imposte ipotecarie e catastali sono applicate in misura fissa.

In presenza di imposta di registro fissa (ad esempio per atti di trasferimento di immobili soggetti ad Iva), le imposte ipotecarie sono invece dovute in misura ordinaria.

Il descritto trattamento di favore non riguarda invece le **trasformazioni agevolate in società semplici**, poichè tali atti sono ordinariamente soggetti ad imposte indirette (registro, ipotecaria e catastale, laddove dovute) in misura fissa.

²⁶ Quando l'assegnazione ha ad oggetto beni con Iva non detratta occorre distinguere l'ipotesi in cui il bene sia stato acquistato senza applicazione dell'Iva "a monte" dall'ipotesi in cui il bene sia stato acquistato con addebito dell'Iva in rivalsa, ma resa indetraibile in forza di una disposizione di legge.

Con riguardo alla prima ipotesi, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 40/E del 13 maggio 2002, confermata dalla risoluzione n. 194/E del 17 giugno 2002, ha ritenuto che l'assegnazione al socio di un bene per il quale "non è stata operata la detrazione all'atto dell'acquisto" costituisce operazione non soggetta all'imposta, analogamente a quanto avviene per la fattispecie di autoconsumo "esterno" di cui all'art. 2, comma 2, n. 5 del D.P.R. n. 633/1972.

Nel secondo caso, invece, l'assegnazione del bene configurerebbe un'operazione esente ai fini Iva ai sensi dell'art. 10, comma 1, n. 27-*quiquies*, del D.P.R. n. 633/1972.

2. NOVITÀ IN TEMA DI REDDITO DI IMPRESA: MAXI AMMORTAMENTI, INTERESSI PASSIVI, PERDITE SU CREDITI E SPESE DI RAPPRESENTANZA

2.1. MAXI AMMORTAMENTI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 91-94, DELLA L. N. 208/2015

EFFICACIA TEMPORALE:

PER GLI INVESTIMENTI EFFETTUATI DAL 15.10.2015 AL 31.12.2016

La Legge di Stabilità introduce una nuova agevolazione per gli investimenti in beni strumentali nuovi, che presenta numerosi aspetti innovativi rispetto al precedente credito d'imposta di cui all'art. 18 del D.L. n. 91/2014 (e all'agevolazione "Tremonti-ter").

2.1.1. Ambito soggettivo di applicazione

Il beneficio spetta non solo ai titolari di reddito d'impresa ma anche gli esercenti arti e professioni: non sono state, quindi, operate discriminazioni riguardanti la natura giuridica, le dimensioni e il settore produttivo di appartenenza e l'incentivo non assume, quindi, la natura di aiuto di Stato.

Possono applicare, dunque, l'incentivo:

- ⇒ le persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, 1 comma, del Tuir;
- ⇒ le associazioni professionali senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche;
- ⇒ le società tra professionisti costituite ai sensi dell'art. 10 della Legge 12 novembre 2011, n. 183 (STP);
- ⇒ le persone fisiche esercenti attività commerciali, anche gestite in forma di imprese familiari o di aziende coniugali;
- ⇒ le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- ⇒ le società di armamento;
- ⇒ le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di un'attività commerciale;
- ⇒ le società consortili a rilevanza sia interna che esterna;
- ⇒ le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;
- ⇒ le società cooperative e di mutua assicurazione;
- ⇒ gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- ⇒ gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, con riferimento all'attività commerciale esercitata;
- ⇒ le società, gli enti commerciali e le persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato, relativamente alle stabili organizzazioni situate nel territorio stesso;
- ⇒ le persone fisiche che si avvalgono del regime "dei minimi"²⁷.

²⁷ Ai sensi dell'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98 (convertito dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111) e art. 1, commi da 96 a 115 e 117, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 e ss.mm..

Per tali soggetti, il costo sostenuto per l'acquisizione di beni strumentali concorre per l'intero ammontare alla formazione del reddito nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento. Ciò in quanto si tratta pur sempre di beni rientranti tra quelli ammortizzabili, il cui costo viene interamente dedotto nell'anno di sostenimento per effetto del particolare meccanismo di determinazione del reddito previsto per tale regime, che non dovrebbe penalizzare i soggetti interessati. La maggiorazione non

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

Sono, invece, **esclusi** dall'agevolazione:

- i titolari di redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo di cui all'art. 53, comma 2, del Tuir²⁸;
- gli imprenditori individuali che si avvalgono del regime forfetario²⁹, in quanto non deducono quote di ammortamento e canoni di leasing;
- gli imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa previsto dall'art. 5, comma 1, della Legge n. 413/1991;
- i soggetti esercenti attività agricole che determinano il reddito d'impresa ai sensi degli artt. 56, comma 5, e 56-bis del Tuir;
- le persone fisiche e le società semplici, con riferimento all'attività agricola svolta entro i limiti previsti dall'art. 32 del Tuir;
- gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa.

Non rileva, inoltre, il regime contabile – ordinario o semplificato – adottato e rientrano nell'ambito soggettivo del beneficio anche i contribuenti che iniziano l'attività dopo l'entrata in vigore della Legge di Stabilità 2016.

In caso di **affitto o usufrutto di azienda** può fruire del beneficio il soggetto sul quale contrattualmente incombe l'onere del mantenimento dell'efficienza degli impianti e degli altri beni strumentali che fanno parte del compendio aziendale oggetto del contratto e, quindi, anche della loro sostituzione e implementazione. A tale impostazione contrattuale è, infatti, ricollegata la possibilità di effettuare il processo di ammortamento.

Se, invece, lo schema contrattuale previsto dal codice civile viene derogato dalle parti e l'onere è posto, invece, a carico dell'impresa concedente, la titolarità dell'ammortamento fiscale, sia sui beni esistenti al momento dell'inizio del rapporto sia su quelli immessi successivamente, spetta a tale impresa.

Le parti del contratto potrebbero, però, in tale ipotesi, pattuire un diverso regime per i beni immessi successivamente nell'azienda dal conduttore, nel qual caso sarebbe il conduttore il soggetto che può effettuare l'ammortamento fiscale.

Possono beneficiare dell'incentivo anche le società di comodo e quelle in liquidazione.

2.1.2. Ambito oggettivo di applicazione

Una importante novità dell'agevolazione in commento, rispetto alle altre simili, è che i beni agevolati non sono soltanto quelli compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, ma quelli **"materiali strumentali"**³⁰ **nuovi** ammortizzabili, **diversi**

dovrebbe, peraltro, rilevare ai fini del calcolo del limite complessivo di 15.000 euro di acquisti di beni strumentali effettuati nel triennio precedente.

²⁸ I redditi derivanti dalla utilizzazione economica, da parte dell'autore o inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, se non sono conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali; le partecipazioni agli utili di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 41 quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro; le partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata; le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia; i redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali ai sensi della legge 12 giugno 1973, n. 349.

²⁹ Introdotto dall'art. 1, commi da 54 a 89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di Stabilità per il 2015).

³⁰ I beni dati in comodato restano strumentali, come chiarito da ultimo nella circolare n. 5/E del 2015, se sono utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e cedono le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/ comodante.

Secondo Assonime (cfr. Circ. n. 9/2015) rientrano nell'agevolazione anche i materiali di "ricambio" perché, "tecnicamente (...) sono qualificabili come beni lato sensu strumentali anche se destinati a funzionare insieme ad altri beni: trattasi, infatti, di beni 'inventariati' che, di norma, sono utilizzati dall'impresa in modo durevole, nell'arco di più periodi d'imposta. Siamo, cioè, dinanzi a

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

- dai fabbricati e costruzioni,
- dai beni con coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, nel D.M. 31 dicembre 1988 e
- dagli altri indicati nell'allegato n. 3 alla L. n. 208/2015 (condutture e condotte, materiale rotabile, ferroviario, tranviario e aerei equipaggiati).

Va da sé che non sono agevolabili i beni merci e i materiali di consumo.

Il meccanismo in commento si differenzia anche da quello dei precedenti

- ammortamenti anticipati (perché non riguarda solo i primi esercizi di entrata in funzione del bene ma l'intero periodo di ammortamento) e
- accelerati (perché non dipende dalla più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore).

Si deve trattare di beni nuovi e, quindi, come chiarito dall'Agenzia nella Circ. n. 5/E/2015, in caso di acquisto dei beni strumentali direttamente dalle imprese produttrici o dalle imprese rivenditrici, il requisito della novità dovrebbe considerarsi automaticamente sussistente e comprovato dalle risultanze contrattuali e dalle relative condizioni di garanzia

Devono dunque essere esclusi dall'agevolazione gli investimenti riguardanti beni a qualunque titolo già utilizzati³¹

Con riguardo ai beni complessi alla cui realizzazione abbiano concorso anche beni usati, l'Agenzia ha, inoltre, affermato che il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché il costo di quelli usati non risulti di "prevalente" entità rispetto al costo complessivamente sostenuto.

2.1.3. Determinazione dell'agevolazione

L'art. 1, co. 91, della L. n. 208/2015 stabilisce che il costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi, acquisiti in proprietà o in leasing, dai soggetti titolari di reddito d'impresa e dagli esercenti arti e professioni, nel periodo dal **15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**, è **maggiorato del 40%**.

L'agevolazione (pari al 40%) si applica, ai soli fini delle imposte sui redditi, *"con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria"*³² e risulta, quindi, più semplice da calcolare rispetto al credito d'imposta di cui all'art. 18 del D.L. n. 91/2014, riguardando

- a) l'intero ammontare dell'investimento (e non l'eccedenza rispetto agli anni precedenti) e
- b) molta parte dei beni strumentali (tranne le suddette esclusioni).

Il beneficio non è, però, fruibile interamente nel periodo in cui l'investimento è eseguito (come accadeva per le "detassazioni Tremonti") ma è ripartito nel corso della durata del periodo di ammortamento o di deduzione dei canoni di leasing.

Gli investimenti possono, quindi, essere effettuati ricorrendo

- ➔ all'acquisto in proprietà,
- ➔ alla costruzione in economia,
- ➔ alla stipula di un contratto di appalto,
- ➔ alla stipula di un contratto di leasing³³.

beni a produttività ripetuta che, a prescindere dalle modalità di rappresentazione contabile adottate, incidono, seppur indirettamente, sul valore dei beni strumentali cui si riferiscono".

³¹ E' agevolabile il macchinario "nuovo di fabbrica", mai entrato in funzione, ma esposto nello show room e utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo.

³² Il riferimento esclusivo agli ammortamenti e ai canoni comporta che la maggiorazione del costo del 40% non va, invece, incrementato ai fini dell'applicazione delle altre norme, quali quelle relative alla determinazione delle plus/minusvalenze, al plafond per la deducibilità delle spese di manutenzione, alla deduzione delle spese di gestione delle auto e dei canoni di noleggio a lungo termine nonché al calcolo del test di operatività e del reddito minimo delle società di comodo.

³³ E' stato confermato l'ormai consolidato principio di tendenziale equivalenza tra l'acquisizione in proprietà e quella effettuata tramite contratto di leasing, che si caratterizza per la presenza dell'opzione di acquisto finale del bene a favore dell'utilizzatore.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016**DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016**

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

analogamente a quanto avvenuto in occasione delle precedenti agevolazioni.

Quanto al beneficio in caso di leasing, essendo la norma piuttosto criptica, è intervenuta Assilea che, nella Circ. n. 25/2015, ha affermato che *“è ragionevole distribuire proporzionalmente il maggior valore sui canoni (quota capitale) e sul riscatto³⁴. In particolare, il maggior valore imputato:*

- *ai canoni, sarà deducibile lungo la durata «fiscale» del contratto di leasing (metà del periodo di ammortamento del bene); nel caso di durata contrattuale maggiore della durata fiscale, il maggior valore imputabile ai canoni va ripartito lungo la durata contrattuale;*
- *al prezzo di riscatto, sarà recuperato attraverso la procedura di ammortamento, una volta esercitata l'opzione finale di acquisto.*

Inoltre, non è previsto alcun meccanismo di recapture del beneficio in caso di mancato esercizio dell'opzione finale di acquisto. In caso di locazione finanziaria, il beneficio sarà distribuito in un arco temporale generalmente inferiore rispetto all'ipotesi dell'acquisto diretto del bene. E' chiaro che l'appel fiscale del leasing - rispetto all'acquisto - è tanto maggiore quanto più bassa è la quota di riscatto”.

Per distinguere le due quote si ritiene vada fatto ricorso al procedimento forfettario previsto dall'abrogato D.M. 24 aprile 1998, applicabile anche ai fini dell'Irap, per la deduzione degli interessi passivi ai fini dell'Ires e per individuare la quota parte del canone riferibile al terreno.

Nella circolare n. 44/E del 2009 (in materia di detassazione “Tremonti-ter”), l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che, nel contratto, doveva risultare presente l'opzione di acquisto finale del bene a favore dell'utilizzatore (anche se soggetto IAS), mentre l'agevolazione non spettava per l'acquisizione dei beni mediante “leasing operativo”, schema contrattuale che consiste nella locazione di beni per un periodo di tempo commisurato alla loro vita economica e che si caratterizza per il fatto che l'utilizzatore non ha diritto di riscattare dalla società di leasing i beni alla fine del contratto.

La detta circolare aveva esteso, quindi, tale impostazione interpretativa anche ai soggetti IAS, i quali rilevano i beni acquisiti in leasing direttamente a patrimonio.

Al riguardo l'Assonime aveva osservato che secondo il principio IAS 17 la classificazione di un leasing come “finanziario” oppure come “operativo” dipende dalla sostanza dell'operazione piuttosto che dalla forma del contratto, per cui avrebbe potuto assumere carattere “finanziario” anche “il leasing che, ad esempio, non preveda il trasferimento finale della proprietà ma la cui durata contrattuale copra la maggior parte della vita economica del bene; con la conseguenza che ai fini contabili e ai fini anche fiscali (in virtù del principio di derivazione rafforzata previsto dall'articolo 83 del Tuir) i beni condotti in leasing entrano, in tal caso, a comporre il compendio patrimoniale dell'imprenditore/locatario.

L'Agenzia delle Entrate fonda, evidentemente, tale equivalenza di trattamento tra imprese IAS e non IAS - nel senso di richiedere per entrambe, quale condizione di accesso al beneficio, l'esistenza di una clausola di riscatto - su un principio di carattere più generale affermato anche in altro passo della circolare, in base al quale, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione non possono rilevare, secondo l'Agenzia, i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili internazionali per le imprese che sono tenute a conformarsi ad essi nella redazione del bilancio. Si tratta, quindi, di una soluzione interpretativa ispirata da motivi di neutralità di trattamento e di certezza dell'ambito applicativo dell'agevolazione.

La stessa Associazione aveva, peraltro, osservato che avrebbe potuto verificarsi anche il caso opposto in cui, pur in presenza di una clausola di riscatto, il leasing fosse qualificato, in base al principio IAS 17, come leasing operativo, qualora, ad esempio, il prezzo di riscatto non risultasse inferiore al *fair value* del bene al momento in cui tale opzione fosse esercitabile.

Confindustria aveva, al riguardo, rilevato, nella circolare del 17 ottobre 2014, che *“l'eventuale assenza del diritto di riscatto non sarebbe preclusiva - quantomeno sul piano contabile - per la qualificazione del contratto alla stregua di locazione finanziaria. In questo senso (...) si esprime chiaramente il par. 2 dell'OIC 1, nel quale, pur muovendosi dalla premessa secondo cui, ai fini dell'obbligo di informativa imposto al locatario dal punto 22 dell'art. 2427 del codice civile, sembra ragionevole, in linea generale, considerare necessaria la presenza nel contratto di leasing dell'opzione finale di acquisto, si osserva che tale informativa deve essere comunque fornita qualora le condizioni che contraddistinguono l'operazione, indipendentemente dalla presenza dell'opzione di riscatto, determinino nella sostanza il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni”.*

La stessa Confederazione aveva evidenziato che, in caso di leasing operativo, la non applicabilità del beneficio all'impresa locataria *“non esclude che l'agevolazione possa comunque applicarsi, in relazione al bene oggetto di leasing operativo, all'impresa locatrice: per tale impresa, infatti, i beni concessi in leasing operativo costituiscono a tutti gli effetti immobilizzazioni tecniche possedute a titolo di proprietà e, in quanto tali, agevolabili (sempre che siano soddisfatti gli ulteriori requisiti richiesti dalla disciplina)”.* Tale impostazione è stata, peraltro, oggetto di condivisione da parte di Assilea nella recente circolare n. 25 del 29 ottobre 2015.

³⁴ In quanto queste voci sono imputabili a un generico costo di acquisto. Gli interessi, invece, corrispondono al costo del finanziamento.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

Assilea ha rilevato che, in tal modo, gli interessi *“sono imputati proporzionalmente lungo la durata del contratto (anziché con modalità decrescenti) e pertanto la quota capitale è assunta come costante (anziché crescente) in ciascun canone”*.

La stessa Associazione ha, altresì, ritenuto che qualora il contratto di locazione finanziaria fosse ceduto prima del riscatto, non si verificherebbe alcuna perdita del beneficio *“sulle quote di surplus dedotte dal cedente”* e quest’ultimo e il cessionario non potranno continuare a imputare *“le quote residue di surplus lungo la durata residua del contratto e dell’ammortamento del prezzo di riscatto (in analogia a quanto avverrebbe in caso di cessione del bene acquisito in proprietà)”*.

La stessa maggiorazione si applica ai limiti, stabiliti dall’art. 164, comma 1, lett. b), del Tuir, per il riconoscimento fiscale del costo di acquisto ammortizzabile di **autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli**. L’incentivo spetta per tutte le tipologie di autovetture, siano esse utilizzate esclusivamente quali beni strumentali nell’attività propria (come quelle delle società di noleggio, delle autoscuole e dei tassisti) ovvero date in uso promiscuo ai dipendenti, utilizzate da agenti o rappresentanti di commercio o utilizzate diversamente da quelle precedenti.

Soltanto per questi ultimi veicoli di cui all’art. 164, comma 1, lett. b), del Tuir - per i quali la deduzione è stabilita nella misura del 20% - sono altresì maggiorati del 40% i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing: pertanto, il limite di 18.076 euro previsto per le imprese e per gli esercenti arti e professioni è elevato a 25.306 euro, mentre quello stabilito per gli agenti e rappresentanti di commercio è aumentato da 25.823 a 36.152 euro.

L’incremento di tali limiti non opera, invece, per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti e per quelli utilizzati esclusivamente quali beni strumentali nell’attività propria.

I primi commentatori avevano sollevato il dubbio se dovessero essere maggiorate del 40% anche le percentuali del 20, del 70 e dell’80% stabilite per le diverse tipologie di autoveicoli. Nella relazione di accompagnamento è stato, però, ribadito che la maggiorazione *“produce effetti solo ed esclusivamente ai fini del computo delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing”*: restano, quindi, invariate le dette percentuali, che hanno, d’altronde, la diversa finalità di forfetizzare l’inerenza dei costi relativi a tali beni.

2.1.4. Meccanismo applicativo

L’agevolazione spetta soltanto ai fini dell’Irpef e dell’Ires e non dell’Irap e la norma, inoltre, impone di non tener conto dell’agevolazione in sede di determinazione dell’acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015 e il calcolo dell’acconto dovuto per il periodo di imposta successivo.

Per le imprese in contabilità ordinaria, le maggiorazioni degli ammortamenti e dei canoni formano oggetto di variazioni extracontabili da effettuare in sede di dichiarazione dei redditi [ai sensi dell’art. 109, comma 4, lett. b) del Tuir], trattandosi di componenti negativi che, pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge.

Nell’art. 18, comma 6, del D.L. n. 91/2014 era stabilito che il credito d’imposta per i nuovi investimenti in beni strumentali (compresi nella divisione 28 della tabella ATECO) veniva revocato se l’imprenditore avesse ceduto i beni oggetto degli investimenti a terzi o li avesse destinati a finalità estranee all’esercizio dell’impresa prima del secondo periodo d’imposta successivo all’acquisto ovvero se i detti beni fossero stati trasferiti, entro il termine di decadenza dell’azione accertatrice, in strutture produttive situate fuori del territorio dello Stato.

Tali previsioni non sono state ripetute con riguardo al beneficio in esame e si ritiene, di conseguenza, che lo stesso non venga revocato in caso di cessione del bene o del contratto di leasing prima del termine del periodo di ammortamento o del momento dell’esercizio del diritto di riscatto.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

Il maggior importo può concorrere a generare una perdita fiscale, che è deducibile secondo le regole ordinarie.

L'incremento del 40% si applica alla quota di ammortamento deducibile ai fini delle imposte sui redditi, che nel periodo d'imposta di entrata in funzione del bene è ridotta alla metà. Nel periodo d'imposta di cessione del bene tale quota va, invece, ragguagliata al periodo di possesso.

Si ritiene che tale incremento spetti anche in caso di beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro per i quali è consentita, ai sensi degli artt. 102, comma 5, e 54, commi 2 e 3, del Tuir, la deduzione integrale delle spese di acquisizione nel periodo d'imposta di sostenimento.

Inoltre, come per le agevolazioni pregresse, anch'esse di natura temporanea, si rende necessario prestare particolare attenzione al **momento in cui l'investimento può dirsi realizzato**.

L'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'art. 109, commi 1 e 2, del Tuir.

Non assumono, pertanto, rilevanza la data di trasmissione dell'ordine di acquisto o l'eventuale pagamento di acconti né (probabilmente) il momento di entrata in funzione del bene. Quest'ultimo condiziona, tuttavia, l'inizio dell'ammortamento e, quindi, della fruizione dell'agevolazione. Qualora, ad esempio, la consegna del bene acquistato in proprietà avvenga a dicembre 2016 e la sua entrata in funzione a gennaio 2017, l'investimento dovrebbe essere agevolato ma i relativi vantaggi inizieranno a decorrere da quest'ultimo anno. Trattasi, però, di un aspetto per cui è necessario attendere un chiarimento ufficiale.

Per i beni mobili, le spese si considerano, pertanto, sostenute alla data della consegna o spedizione ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

L'Assonime ha osservato, nella Circ. n. 7/2010, che la consegna e la spedizione segnano, in linea di massima, anche il momento in cui si realizza, sul piano giuridico, il trasferimento dal venditore al compratore della proprietà e dei rischi correlati.

Possono, peraltro, verificarsi ipotesi in cui la specificazione dei beni avviene nei magazzini del venditore: in questi casi tale specificazione, e la comunicazione al compratore che i beni sono a sua disposizione, varrebbe "consegna" ai fini della individuazione del passaggio della proprietà e della competenza dei costi ai sensi dell'art. 109 del Tuir.

Non sono, invece, rilevanti eventuali patti di riserva della proprietà fino al pagamento dell'ultima rata di prezzo.

Si ritiene, pur in mancanza di precisazioni ufficiali, che, in caso di consegna frazionata delle singole componenti del bene che vengono installate presso il cessionario, il costo si debba considerare sostenuto alla data in cui avviene l'ultima consegna, qualora si tratti di un macchinario complesso e l'installazione costituisca elemento essenziale della fornitura. Altrimenti dovrebbero assumere rilievo le date di consegna o spedizione dei singoli componenti.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato, nella circolare n. 5/E del 2015, che gli oneri relativi alle prestazioni di servizi direttamente connesse alla realizzazione dell'investimento, non compresi nel costo di acquisto del bene, si considerano sostenuti alla data in cui esse sono ultimate.

In occasione della "Tremonti-bis" l'Agenzia aveva affermato che gli investimenti degli esercenti arti e professioni si considerano effettuati in conformità al principio di competenza, applicando, quindi, un unico criterio per tutti i soggetti. Adottando tale criterio anche le imprese che fruiscono del regime "dei minimi" risultano avvantaggiate, non dovendo necessariamente effettuare i pagamenti entro il limitato arco temporale stabilito dalla norma.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016**DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016**

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

Con riguardo ai soggetti IAS, l'art. 83 del Tuir stabilisce che i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili internazionali si applicano in deroga ai successivi articoli dello stesso Testo Unico, mentre l'agevolazione in esame è disciplinata al di fuori di tale ambito. L'Agenzia delle Entrate ha affermato, nella circolare del 27 ottobre 2009, n. 44/E, che, *“tenuto conto della finalità agevolativa della disciplina in esame e della modalità di fruizione della stessa, che non incide sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito d'impresa, non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002. Analogamente, per i c.d. contribuenti minimi che si avvalgono del regime di cui all'art. 1, commi 96 e ss. della Legge n. 244 del 2007 per i quali trova applicazione il principio di cassa, le spese di acquisizione di macchinari e apparecchiature si considerano sostenute nell'ambito temporale di riferimento ... secondo i criteri contenuti nell'art. 109 del Tuir, commi 1 e 2”*.

2.1.5. Compatibilità con altre agevolazioni

L'agevolazione in esame non costituisce, come detto, un aiuto di Stato, perché spetta a tutte le imprese assoggettate ad imposizione nel nostro Paese, a prescindere dalle loro dimensioni, dalla forma giuridica e dal settore economico di appartenenza.

Nella disposizione in esame non è stata inserita alcuna specifica previsione in merito ai rapporti con altre agevolazioni e l'incentivo è, di conseguenza, cumulabile con altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti tali misure non dispongano diversamente. Si ritengono, quindi, applicabili i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate in relazione ai precedenti provvedimenti di “detassazione”.

Risultano, ad esempio, compatibili con la misura in esame

- la c.d. nuova Sabatini – introdotta dall'art. 2 del D.L. n. 69/2013, che è rivolta alle sole PMI e costituisce, pertanto, aiuto di Stato, ma è cumulabile con altre agevolazioni pubbliche concesse per le medesime spese – e
- l'ACE, atteso che per la maggiorazione in discorso non assume rilevanza se l'investimento è realizzato con capitale proprio o di terzi.

2.2. INTERESSI PASSIVI**RIFERIMENTI NORMATIVI:**

ART. 4 DEL D.LGS. N. 147/2015

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL 2016 (PER I SOGGETTI CON ESERCIZIO COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE)

L'art. 4 del D.Lgs. n. 147/2015, recante le misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, con l'intento di razionalizzare il sistema di deduzione degli interessi passivi, introduce alcune importanti modifiche alla vigente normativa disciplinante la deducibilità degli stessi ai fini della determinazione del reddito imponibile Ires.

■ Estensione del ROL per dividendi da partecipazioni in società controllate estere

Una prima modifica, contenuta nel primo comma, lett. a), dell'art. 4 del citato decreto, incide sul contenuto del secondo comma dell'art. 96 del Tuir [disciplinante la quantificazione del risultato operativo

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

lordo (ROL], prevedendo l'inclusione, nel calcolo del ROL, anche dei dividendi relativi a partecipazioni in società controllate³⁵ estere.

Per effetto di tale modifica normativa, viene riconosciuta la deduzione degli interessi passivi in funzione dei flussi finanziari di ritorno effettivamente correlati all'investimento partecipativo estero.

Il predetto ampliamento del ROL, però, si accompagna - mediante l'abrogazione dell'ottavo comma dell'art. 96 del Tuir - all'eliminazione della disposizione normativa che consentiva di calcolare il limite di deduzione degli interessi passivi includendo "virtualmente", nel consolidato nazionale, le società controllate estere, in modo da poter tener conto anche del ROL di queste ultime. Tale previsione, sebbene mossa dall'opportuna finalità di evitare una possibile discriminazione tra gruppi con società controllate italiane e gruppi con società anche estere - posto che i primi, attraverso l'opzione per il regime del consolidato nazionale, possono «attingere» al ROL di tutte le società controllate mentre i secondi, non potendo accedere al consolidato nazionale, avrebbero subito un'ingiusta penalizzazione - creava potenziali effetti distorsivi.

Tali effetti erano principalmente rappresentati dal fatto che, in situazioni estreme, le società italiane appartenenti a gruppi con società partecipate estere particolarmente profittevoli potevano godere della deducibilità degli interessi passivi ancorché il proprio ROL e quello delle società italiane da esse controllate (incluse nella *fiscal unit*) fosse scarsamente significativo, prossimo allo zero o, addirittura, negativo.

Nell'attuale contesto normativo, pare evidente che gli effetti della descritta modifica normativa sono tanto più penalizzanti quanto più l'utile netto effettivamente distribuito da parte delle società controllate estere sia inferiore al ROL realizzato dalle stesse.

Infatti, pur in presenza di un ROL positivo conseguito dalle società estere, l'utile netto distribuito da parte delle stesse potrebbe essere di gran lunga inferiore o, addirittura, inesistente (perdita), qualora i loro conti economici dovessero essere fortemente incisi da oneri finanziari, da rettifiche negative di valore (svalutazioni) di attività finanziarie, da oneri straordinari, nonché dagli oneri fiscali.

A ciò si aggiunga il fatto che alcune cause ostative alla distribuzione di dividendi potrebbero essere rappresentate dalla loro parziale tassazione in capo alla società italiana percipiente e dall'eventuale necessità di far fronte al fabbisogno di liquidità che consenta la loro distribuzione, in considerazione del fatto che non necessariamente il *cash flow* coincide con l'utile netto distribuibile. Inoltre, di norma, la distribuzione di dividendi comporta l'espletamento di alcune formalità quali, a titolo esemplificativo, le delibere assembleari a cui la stessa è subordinata.

■ **Eliminazione dei limiti alla deducibilità degli interessi relativi alle obbligazioni**

Il secondo comma dell'art. 4 del decreto in commento prevede l'abrogazione dell'art. 3, comma 115, della Legge n. 549/1995, disposizione che impediva la deducibilità degli interessi passivi relativi ai prestiti obbligazionari, emessi da società diverse dalle banche, eccedenti

- il doppio del tasso ufficiale di riferimento, per le obbligazioni quotate, ovvero
- lo stesso tasso di riferimento, aumentato di due terzi, per quelle non quotate.

All'epoca era una misura introdotta per contrastare arbitraggi fiscali tipicamente realizzati mediante la trasformazione degli utili d'impresa in interessi.

La *ratio* dell'abrogazione della norma in disamina è da individuarsi nel fatto che essa era sorta in un contesto del tutto diverso rispetto a quello attuale, sia in termini di misura dei tassi di interesse sia di

³⁵ Le partecipazioni devono essere controllate ai sensi dell'art. 2359, primo comma, n. 1), del Codice civile.

tassazione delle società e dei soci e che, pertanto, ad oggi, troverebbe applicazione in un numero molto ridotto di casi.

■ Definizione di attività immobiliare prevalente

Il quarto comma dell'art. 4 del D.Lgs. n. 147/2015 integra il comma 36 dell'art. 1, della Legge n. 244/2007, a norma del quale non assumono rilievo, ai fini dell'applicazione dell'art. 96 del Tuir, gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione.

L'integrazione della citata disposizione normativa è finalizzata a specificare che essa è applicabile alle società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare e a fornirne la definizione *ex lege*.

Sul punto, l'Agenzia delle Entrate, con la Circ. n. 37/E/2009, aveva chiarito che, con la locuzione "*interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione*", il legislatore avesse inteso fare riferimento sia

- agli immobili patrimoniali che

- agli immobili strumentali per natura, purché destinati all'attività locativa,

non essendo determinante la natura dell'immobile posto a garanzia dell'impegno assunto.

Inoltre, affinché la previsione di totale deducibilità degli interessi passivi ipotecari trovi applicazione, è necessario che il mutuo ipotecario abbia ad oggetto gli stessi immobili successivamente destinati alla locazione.

Si deve pertanto ritenere che gli interessi passivi corrisposti per l'acquisto o la costruzione di immobili destinati alla locazione e garantiti da ipoteca, da parte di una società che opera nel settore immobiliare, non siano soggetti ai limiti di deducibilità previsti dall'art. 96 del Tuir e che, conseguentemente, siano integralmente deducibili ai fini della determinazione del reddito d'impresa, indipendentemente dalla tipologia di immobile (patrimoniale o strumentale per natura) al quale si riferisce il finanziamento.

Le stesse considerazioni valgono nell'ipotesi in cui gli immobili, oggetto di locazione, siano detenuti in virtù di un contratto di *leasing*. Ciò al fine di assicurare nel tempo, in relazione alle mutevoli condizioni di mercato, la necessaria neutralità fiscale della scelta aziendale tra acquisizione dei beni di proprietà e in *leasing*. Infatti l'acquisto di un bene mediante un contratto di locazione finanziaria può considerarsi come un'operazione sostanzialmente equivalente, dal punto di vista fiscale, all'acquisto del bene in proprietà.

Inoltre, per sua intrinseca natura, il contratto di *leasing* garantisce, ancor più di un mutuo ipotecario, quel collegamento imprescindibile tra l'immobile (da destinare alla locazione) ed il finanziamento ricevuto, la cui sussistenza è richiesta dalla norma in disamina quale presupposto necessario per escludere i relativi interessi passivi dall'ambito applicativo dell'art. 96 del Tuir.

Per quanto concerne l'ambito soggettivo di applicazione della disposizione *de qua*, l'Agenzia delle Entrate, nella citata Circolare, ha precisato - in modo alquanto restrittivo - che esso deve considerarsi limitato alle sole società "immobiliari di gestione" e cioè alle società il cui valore del patrimonio, assunto a valori correnti, sia prevalentemente costituito da beni immobili diversi dagli immobili alla cui produzione o al cui scambio è effettivamente diretta l'attività, nonché dagli immobili direttamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa.

In altri termini, secondo l'interpretazione fornita dall'Agenzia, si tratta delle società la cui attività consiste principalmente nella mera utilizzazione passiva degli immobili «patrimonio» e strumentali per natura locati o comunque non utilizzati direttamente.

A fornire un'interpretazione autentica della definizione di "**società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare**" è intervenuto appunto l'art. 4, quarto comma, del decreto in commento che, integrando il comma 36 dell'art. 1, della Legge n. 244/2007, definisce tali società come quelle:

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

- a) il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione, e
- b) i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati.

In altri termini, con la modifica operata dal Decreto Legislativo in disamina, l'ambito soggettivo di applicazione dell'art. 1, comma 36, della citata Legge n. 244/2007 è definito *ex lege* sulla base di parametri quantitativi ben definiti.

Pertanto, a decorrere dal periodo d'imposta 2016 (per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare), la piena deducibilità degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione riguarderà le sole società immobiliari che svolgono in via effettiva e prevalente un'attività immobiliare, ossia che siano dotate, contemporaneamente, dei requisiti patrimoniali e reddituali indicati, rispettivamente, alle precedenti *lett. a) e b)*.

In mancanza anche di uno solo dei predetti requisiti, gli interessi passivi saranno deducibili in base alle ordinarie regole dettate dall'art. 96 del Tuir.

Non si esclude che i predetti limiti quantitativi possano precludere il beneficio della deducibilità totale degli interessi passivi soprattutto a quelle imprese che svolgono sia attività di costruzione che di gestione immobiliare, le quali potrebbero non ricadere nelle condizioni patrimoniali e reddituali richieste dalla normativa, risultando, pertanto, penalizzate da una deducibilità parziale degli interessi passivi derivanti da finanziamenti accesi per gli immobili da locare.

2.3. PERDITE SU CREDITI

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 13, CO. 3, DEL D.LGS. N. 147/2015
-------------------------------	--

EFFICACIA TEMPORALE:	DAL 2015 (PER I SOGGETTI CON ESERCIZIO COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE)
-----------------------------	---

L'art. 13 del D.Lgs. n. 147/2015 interviene nuovamente sulla disciplina delle perdite su crediti, dopo le modifiche introdotte dal D.L. n. 83/2012 e dalla L. n. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014), sistematizzando la norma originaria e integrandola al fine di renderne maggiormente equa e intellegibile l'applicazione.

Le integrazioni apportate dal decreto delegato alla disciplina della deduzione delle perdite su crediti esistenti nei confronti di soggetti sottoposti a procedure concorsuali e para-concorsuali toccano sia

- a) i soggetti cui sono riferibili i crediti problematici per i quali scatta "automaticamente" la deducibilità, sia
- b) il momento in cui si rendono deducibili gli elementi negativi di reddito riferibili a tali posizioni, individuando un preciso criterio di competenza fiscale.

Quanto alle **procedure concorsuali e para-concorsuali** che determinano "automaticamente" i requisiti per la deduzione [*sub a)*], la nota elencazione contenuta nell'art. 101 Tuir, comma 5, del Tuir, viene integrata della fattispecie dei soggetti che hanno predisposto un piano di risanamento attestato ed iscritto presso il Registro delle Imprese.

Tale intervento, auspicato sin da subito nel 2012 già dai primi commentatori, non risulta però ancora esaustivo della casistica di casi similari a quelli già contenuti nella norma, poiché il Legislatore pare essersi dimenticato dei soggetti che risultano oggetto della c.d. crisi da sovraindebitamento, di cui alla Legge n. 3/2012, per i quali bisogna, quindi, operare "per assimilazione".

Inoltre, il mancato riferimento nel contesto dell'art. 101, comma 5, del Tuir, a **procedure estere equivalenti** a quelle concorsuali e para- concorsuali italiane rischiava di mettere in dubbio la possibilità per il creditore italiano di dedurre le perdite su crediti derivanti dallo stralcio parziale o totale dei debiti disposto nell'ambito di procedure concorsuali estere. Ecco, dunque che l'art. 13, comma 1, lett. c), del D.Lgs. n. 147/2015 inserisce nell'art. 101, comma 5, del Tuir, il riferimento alle *"procedure estere equivalenti"* alle procedure concorsuali, prevedendo che la presunzione dei requisiti di certezza e precisione operi a decorrere dalla data di ammissione alla procedura stessa.

La norma non espone un elenco puntuale delle procedure estere "equivalenti", ma fornisce solo un riferimento generico. In merito sarebbe auspicabile un intervento del legislatore che individui precisamente il tipo di procedura: un elenco permetterebbe anche di precisare i Paesi per i quali può operare tale disposizione. Infatti, il riferimento agli *"Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni"*, lascia aperte vie interpretative che potrebbero portare a futuri contenziosi.

Quanto al **momento di rilevanza della perdita su crediti** ai fini della sua deducibilità [sub b)], una questione che restava ancora aperta riguardava proprio il periodo di imposta in cui tale elemento negativo potesse contribuire alla determinazione del risultato fiscale, in caso di crediti di modico valore scaduti, di procedure concorsuali lato sensu (nazionali o estere).

Dalla lettura della Relazione governativa al Decreto Internazionalizzazione risulta evidente come, con l'introduzione del comma 5-bis dell'art. 101 del Tuir, si vogliano ora semplificare le disposizioni relative alle perdite su crediti, ampliando le fattispecie che permettono di accedere "automaticamente" alla deduzione fiscale delle stesse e fornendo al contribuente certezze circa il momento di deducibilità. E ciò anche quando detta imputazione *"avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, ai sensi del predetto comma, il debitore sia assoggettato a procedura concorsuale"*.

La novità legislativa, introdotta attraverso l'art. 13, comma 1, lett. d), del D.Lgs. n. 147/2015, inserisce, al comma 5-bis dell'art. 101 del Tuir, una finestra temporale all'interno della quale la riduzione di valore del credito, in caso di crediti di modico valore scaduti, di procedure concorsuali lato sensu (nazionali o estere) concorre alla determinazione della base imponibile, senza che sia richiesta la ricorrenza di elementi certi e precisi, statuendo così un puntuale criterio di competenza fiscale.

La norma, in buona sostanza, individua una soglia temporale, oltre la quale le perdite su crediti non rilevano più ai fini fiscali, che coincide con il termine che, a livello civilistico, non permette di mantenere nei conti annuali quel componente all'attivo patrimoniale, in quanto opera la trasformazione della vicenda da valutativa ad estintiva.

E, verificandosi ciò a livello civilistico, si deve anche escludere, per l'elemento economico, ogni vantaggio a livello fiscale, con la conseguente perdita della deducibilità.

Il problema è allora comprendere cosa significhi la limitazione temporale introdotta: *"sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio"*.

A tal fine è necessario analizzare il contenuto del principio contabile di riferimento e cioè l'OIC 15 per i principi nazionali: lo stesso distingue, a livello di conto economico, la rilevazione delle riduzioni dei crediti, prevedendo, nel par. 15., che *"nella voce B10d) del conto economico «svalutazioni dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide», si classificano gli accantonamenti e le svalutazioni dei crediti commerciali e diversi iscritti nell'attivo circolante ..."*, mentre nel par. 16. che *"le perdite realizzate su crediti non derivanti da valutazioni, (ad esempio derivanti da un riconoscimento giudiziale inferiore al valore del credito, da una transazione o da prescrizione) si classificano nella voce B14*

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

«oneri diversi di gestione» del conto economico, previo l'utilizzo dell'eventuale fondo svalutazione crediti».

Quindi, l'OIC 15 prevede l'appostazione delle poste valutative negli accantonamenti e svalutazioni e di quelle realizzative fra le perdite.

L'imputazione alla voce "svalutazione", ha un'influenza anche patrimoniale, in quanto comporta l'iscrizione di un fondo svalutazione anziché la cancellazione del credito, che è invece richiesta quando si rileva la perdita.

Ne consegue che si opererà la rilevazione di una **perdita** su **crediti** solo contestualmente alla cancellazione del credito (o di parte di esso), e quindi in presenza delle caratteristiche dettate dal par. 57 dell'OIC 15.

Stante questa impostazione e considerate le incertezze di cui di seguito, in presenza di debitori assoggettati a procedure concorsuali o para-concorsuali si potranno applicare innanzitutto criteri valutativi e rilevare "alla conclusione" della procedura la eventuale perdita, previo utilizzo del fondo svalutazione crediti accantonato.

In relazione al momento di eliminazione del credito dal bilancio, l'OIC 15, al par. 57., precisa che *"La società cancella il credito dal bilancio quando: a) i diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito si estinguono"*.

Ed ancora nell'*"Appendice b - la cancellazione dei crediti: logiche di fondo"*, viene precisato che *"1. Gli elementi cardine per stabilire se un credito debba o meno essere cancellato dal bilancio sono l'esistenza del diritto a ricevere flussi finanziari ..."*.

È quindi fondamentale comprendere il significato di tale assunto, nell'ambito delle procedure concorsuali o pre-concorsuali. Una lettura semplificatrice della disposizione del principio contabile potrebbe far ritenere che la estinzione dei diritti contrattuali si può far coincidere con l'incasso dell'ammontare individuato o dalla procedura o contrattualizzato fra le parti.

Si devono, quindi, esaminare ulteriori aspetti per valutare detta conclusione.

Per il fallimento/liquidazione coatta amministrativa/amministrazione straordinaria, un tale momento si raggiunge, in via ordinaria, con la chiusura della procedura concorsuale, mentre con il concordato preventivo e con gli istituti pre-concorsuali, il problema si sposta verso la soddisfazione degli impegni.

Per meglio dire, nel fallimento, con l'ammissione allo stato passivo, in assenza di opposizioni, si dovrebbe definire la certezza della cancellazione della parte di credito eventualmente non ammesso, però solo il successivo riparto finale (art. 117 L.F.) reca il diritto (dal punto di vista sostanziale) a ricevere i flussi finanziari. E quest'ultimo dato dovrebbe perciò essere quello rilevante ai fini del principio contabile.

Nel concordato preventivo, l'omologa del concordato dovrebbe consolidare la definitiva impossibilità a ricevere flussi diversi da quelli percentualmente proposti dalla procedura, anche se non è certo che vi sia coincidenza, pur nel rispetto di quanto sopra, fra ciò che è riconosciuto e quanto effettivamente erogato dalla procedura (si pensi per es. al concordato liquidatorio). Il concordato, peraltro, ove non adempiuto, o per altri motivi, può trovare conclusione diversa, ed in quel caso dovrà essere affrontata la verifica della perdita su crediti (e relativa cancellazione) per la parte sopravvissuta dell'originario credito. Ove si consideri la possibile risoluzione del concordato, con nuova procedura, che potrebbe potenzialmente riconoscere maggiori rimborsi, allora il momento di cancellazione del credito si sposta alla procedura fallimentare, come sopra visto.

Ne consegue che il momento di "certezza", come richiesto dall'OIC 15, per il creditore del concordato si ha con la esecuzione del medesimo a seguito dell'adempimento (art. 185 L.F.).

In caso di accordo di ristrutturazione, l'omologa non pare costituire il momento in cui si debba operare la cancellazione del credito in quanto fino a quando non si realizzano le condizioni dell'accordo

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

(quindi pagamento integrale dei creditori non aderenti e delle percentuali concordate con gli aderenti, nei tempi previsti), lo stesso può mutare in un'altra procedura fino al fallimento. Ed in questo caso, a meno di accordi differenti, si avrebbe una riespansione dei diritti di credito (pur in presenza, probabilmente, di maggiori incertezze). Quindi, solo l'adempimento completo dell'accordo dovrebbe permettere la cancellazione del credito.

Per i piani di risanamento si può ragionare in modo speculare a quanto visto per gli accordi di ristrutturazione, circa la necessità di attendere il completo adempimento della procedura per la cancellazione del credito.

Naturalmente la non cancellazione non influenza la svalutazione dei crediti che segue invece l'evoluzione delle vicende e potrebbe quindi incrementarsi correlativamente.

In conclusione, quindi, si può ritenere che, trovandosi di fronte a crediti recanti possibili perdite di valore, anche in presenza di procedure concorsuali o di istituti di composizione negoziale della crisi d'impresa, si dovrà dare evidenza della problematica tramite l'iscrizione di un fondo svalutazione crediti a riduzione del credito, con relativo accantonamento imputato a conto economico.

Si opererà, invece, rilevando una perdita su crediti con riferimento alla cancellazione dell'elemento dall'attivo, quando per lo stesso non sia stata effettuata alcuna precedente svalutazione o quando quest'ultima non copra completamente il credito o comunque sia insufficiente rispetto alla perdita rilevata in sede di cancellazione parziale del credito.

Pare comunque sussistere la possibilità di cancellare volontariamente il credito, a fronte di valutazioni circa la (ir)recuperabilità dello stesso.

Va rammentato che la individuazione del corretto momento della cancellazione del credito nel rispetto dei principi contabili assume inoltre rilievo, in generale, dal punto di vista fiscale, in quanto la relativa perdita trova deduzione ai sensi del comma 5 dell'art. 101 del Tuir, ultimo paragrafo.

La novella pare ora risolvere anche tutti quei casi di perdite o svalutazioni già imputate a conto economico e non dedotte fiscalmente, a seguito dei dubbi espressi dalla giurisprudenza e dalla prassi, con la conseguenza di renderle deducibili, ove i nuovi termini temporali non siano decorsi, con l'entrata in vigore della stessa (e quindi con il periodo di imposta in corso all'entrata in vigore).

Il comma 3 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 147/2015 permette di fare chiarezza anche sul tema della diversa influenza, ai fini fiscali, da riconoscere agli **accantonamenti per svalutazione crediti** rispetto alle perdite su crediti. La disposizione interpreta infatti il comma 5 dell'art. 101 del Tuir, affermando che le eventuali svalutazioni divengono deducibili a decorrere dai periodi in cui i debitori si considerano assoggettati alle procedure sopradette e, ove non imputate in detti momenti, nell'esercizio in cui opera la cancellazione del credito dal bilancio in applicazione dei principi contabili.

Da una prima lettura si potrebbe temere che la norma, invece di semplificare, complichì l'interpretazione, introducendo una differenziazione nel trattamento fra perdite su crediti e svalutazioni; distinzione che non sussisteva nella situazione precedente.

La lettura sistematica delle disposizioni nel loro insieme, e le indicazioni espresse nella Relazione del Governo fanno però ritenere che tale disposizione introduca lo stesso criterio visto per le perdite su crediti, mantenendo, quindi, la specularità nelle modalità di deduzione introdotta per queste ultime.

Si deve, pertanto, escludere qualsiasi limitazione nell'utilizzo delle svalutazioni dei crediti, vantati verso debitori assoggettati a procedure concorsuali o para-concorsuali, nel solo esercizio di apertura della procedura o in quello in cui ai fini dei principi contabili il credito deve essere cancellato. Una tale

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016**DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016**

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

conclusione porterebbe infatti ad un irrigidimento del sistema delle deduzioni delle svalutazioni su crediti, con una penalizzazione per tutti quei soggetti che applicano correttamente i principi contabili.

Non solo, ma, come detto, si conseguirebbe anziché una semplificazione, una discrasia non giustificata rispetto alla piena equiparazione fra perdite e svalutazioni su crediti a favore della quale si era già espressa più volte la Suprema Corte, che ha affermato la piena utilizzabilità delle svalutazioni per rilevare perdite, fiscalmente rilevanti, relative a procedure concorsuali.

Nel medesimo senso si era anche espresso il Ministero delle Finanze, ritenendo che il contribuente in tale operare considera perduti i crediti, anche se iscritti come svalutazioni.

2.4. SPESE DI RAPPRESENTANZA**RIFERIMENTI NORMATIVI:**

ART. 9 DEL D.LGS. N. 147/2015

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL 2016 (PER I SOGGETTI CON ESERCIZIO COINCIDENTE CON L'ANNO SOLARE)

Il D.Lgs. n. 147/2015 ha introdotto, all'art. 9, talune modifiche in materia di spese di rappresentanza.

In estrema sintesi, il Legislatore ne ha meritevolmente aumentato i limiti di deducibilità, in funzione di una maggior consapevolezza della rilevanza di tali costi nelle moderne economie (fondate sul valore dell'immagine e del marketing), ai fini del processo di generazione dei ricavi.

Il Decreto Internazionalizzazione ha riscritto l'art. 108, comma 2, del Tuir, con decorrenza dal periodo d'imposta successivo alla sua entrata in vigore e, dunque, dal 2016, per i contribuenti "solari".

Ciò significa che, quantomeno per il periodo d'imposta 2015, i contribuenti dovranno continuare a far riferimento ai "vecchi" limiti sopra commentati. L'applicazione differita si giustifica con esigenze di gettito.

Come noto, l'art. 108 pre-Decreto Internazionalizzazione rinviava a un Decreto ministeriale la fissazione delle condizioni di inerenza e congruità per la deduzione delle spese di rappresentanza nell'esercizio di sostenimento. Viceversa, la novella normativa conferma la "regolazione per rinvio" limitatamente al primo requisito (inerenza), dettando, invece, direttamente nel testo del "nuovo" art. 108, comma 2, del Tuir, i parametri di valutazione della congruità, anche rivedendoli al rialzo.

La scelta di elevare al rango di norma primaria i suddetti parametri rafforza la tesi - già autorevolmente sostenuta nel vigore del "vecchio" testo - secondo cui non sono sindacabili dagli Uffici, sotto il profilo dell'economicità, le deduzioni che si mantengano entro il limite tracciato dal D.M. 19 novembre 2008 (fino ad oggi) e direttamente dall'art. 108 (a partire dal futuro).

D'altro canto, se un sindacato non è ammissibile "al rialzo", in quanto il tetto massimo *ex lege* non ammette prova contraria, una diversa valutazione "al ribasso", da parte degli organi verificatori, risulterebbe poco rispettosa delle finalità legislative di semplificazione, tramite forfettizzazione dell'inerenza (quantitativa) dei costi in parola. Gli Uffici, al massimo, dovrebbero poter sindacare l'esistenza, totale o parziale, delle spese di rappresentanza che si mantengano entro il tetto massimo indicato dalla legge.

I nuovi livelli massimi di deducibilità delle spese di rappresentanza sono i seguenti:

- ➔ 1,5% (prima, 1,3%) dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- ➔ 0,6% (prima, 0,5%) dei ricavi e altri proventi per la parte compresa tra euro 10 e 50 milioni;

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

➔ 0,4% (prima, 0,1%) dei ricavi e altri proventi oltre euro 50 milioni.

Ai fini del computo non si considerano, al pari del passato, le spese relative alla distribuzione o erogazione gratuita di beni di valore unitario inferiore a 50 euro.

In sostanza, la novella normativa reca, come evidente, un consistente beneficio, il quale, rispetto al recente passato, tende a crescere “per scaglioni” in modo più che proporzionale al fatturato aziendale.

Tale soluzione realizza, in parte, l'autorevole monito dell'Assonime, secondo la quale, in base ai “vecchi” parametri di congruità, “superata una determinata soglia di ricavi (50 milioni di euro), la percentuale di spese di rappresentanza deducibili diviene estremamente bassa, con il risultato di rendere pressoché indeducibili spese che, secondo la disciplina anteriore, erano invece deducibili per un terzo.

Si osservi, poi, come il Decreto Internazionalizzazione rimetta - al comma 2 dell'art. 9 - a un eventuale futuro Decreto ministeriale la possibile variazione dei tetti massimi sopra indicati.

Tale scelta suscita qualche perplessità: se, da un lato, inserisce un apprezzabile margine di flessibilità legislativa, dall'altro lato introduce possibili futuri elementi di confusione per il contribuente, a causa di una non impeccabile qualità della formulazione normativa, soprattutto per il fatto di non prevedere la delega di revisione delle aliquote (a un eventuale futuro Decreto MEF) direttamente nel corpus del “nuovo” art. 108, comma 2, del Tuir, bensì nella sola norma (art. 9, comma 2, del Decreto Internazionalizzazione) che lo ha novellato.

Rimane invariata, inoltre, la preesistente preclusione al riporto in avanti del plafond risultato inutilizzato. Visto il possibile andamento ciclico delle spese di rappresentanza, comunque aventi idealmente un impatto pluriennale, sarebbe stata apprezzabile una modifica volta a rendere ammissibile il riporto entro un termine temporale congruo (cinque anni). In realtà, la novella normativa, lasciando immutata la formulazione del comma 4 dell'art. 108, si limita a confermare tale possibilità di futuro utilizzo (i.e., fino all'esercizio di conseguimento dei primi ricavi) nel solo caso delle società di nuova costituzione.

Si osservi, inoltre, che, nella nuova formulazione dell'art. 108 del Tuir, viene meno il pregresso riferimento al livello di attività internazionale dell'impresa interessata, per la verità rimasto, fin qui, lettera morta.

Anche tale scelta appare poco condivisibile. In effetti, sarebbe stato lecito attendersi una valorizzazione di tale riferimento direttamente nella determinazione dei parametri massimi di congruità, magari prevedendo livelli quantitativi differenziati (rectius: più elevati) nel caso di società con consistenti volumi di fatturato estero. E', del resto, evidente che, in tal caso, l'entità delle spese di rappresentanza necessarie a sostenere l'operatività internazionale risulta, in media, più significativa, a causa, ad esempio, di più alti costi di organizzazione di eventi con utenza proveniente da tutto il mondo. E' altrettanto evidente che prevedere un *quid pluris* sul fatturato estero avrebbe fornito uno stimolo ulteriore alla presenza oltre confine delle imprese italiane, il quale dovrebbe essere, d'altro canto, la ratio stessa di un Decreto - come quello in commento - che enfaticamente ambisce alla promozione della crescita e dell'internazionalizzazione delle imprese nostrane.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

3. RIVALUTAZIONE BENI DI IMPRESA

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 889-895 DELLA L. N. 208/2015

EFFICACIA TEMPORALE:

NEL BILANCIO 2015 PER I BENI PRESENTI NEL BILANCIO AL 31.12.2014

L'art. 1, commi da 889 a 897, della Legge di Stabilità 2016 concede una nuova *chance* per rivalutare i beni costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali, nonché le partecipazioni di controllo e di collegamento iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie, ricalcando le disposizioni contenute nell'art. 1, commi 140 e ss., della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, ed ereditandone così pregi e difetti, come di seguito illustrato.

3.1. AMBITI SOGGETTIVO E OGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELLA RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

Come espresso dall'Agenzia delle Entrate, con la Circ. n. 13/E/2014 (relativa alla precedente Legge di rivalutazione), possono effettuare la rivalutazione i soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del Tuir, vale a dire

- ▶ le società per azioni,
- ▶ le società in accomandita per azioni,
- ▶ le società a responsabilità limitata,
- ▶ le società cooperative e di mutua assicurazione,
- ▶ le società europee e le società cooperative europee, gli enti commerciali, nonché, per effetto del rinvio all'art. 15 della L. n. 342/2000
- ▶ le società in nome collettivo,
- ▶ le società in accomandita semplice,
- ▶ le imprese individuali e
- ▶ gli enti non commerciali, a condizione che siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato e che non adottino i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio
- ▶ le stabili organizzazioni in Italia di imprese estere.

Sotto il profilo oggettivo, la rivalutazione può riguardare solo

⇒ i beni costituenti immobilizzazioni materiali e immateriali (ancorché in corso oppure già completamente ammortizzati), nonché

⇒ le partecipazioni di controllo e di collegamento iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie.

E' prevista l'esclusione dalla rivalutazione *"degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa"*.

Tale locuzione normativa (poco puntuale e imprecisa) deve probabilmente essere intesa come riferita a tutti i beni merce (e non solo agli immobili merce), che restano esclusi dalla rivalutazione in quanto non costituenti immobilizzazioni materiali.

Restano altresì esclusi dall'ambito oggettivo di rivalutazione le immobilizzazioni immateriali non costituenti beni (quali l'avviamento e le spese capitalizzate), nonché le partecipazioni non iscritte tra le immobilizzazioni finanziarie e quelle iscritte come tali, ma non costituenti partecipazioni di controllo o di collegamento ai sensi dell'art. 2359 c.c.

Qualora, infine, si intenda rivalutare un bene immobile, essa può riguardare sia il fabbricato sia l'area sottostante o di pertinenza, oppure la sola area o il solo fabbricato.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

In ogni caso, si rende necessario individuare distintamente (nell'apposita perizia di stima) il valore di rivalutazione del fabbricato rispetto a quello dell'area, posto che i predetti beni sono classificati in categorie omogenee differenti.

Sempre sotto il profilo oggettivo, la rivalutazione può riferirsi solo ai beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2014 e deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio ad esso successivo, il cui termine di approvazione scade dopo il 1° gennaio 2016 (data di entrata in vigore della Legge di Stabilità 2016).

Ne discende che i beni da rivalutare devono risultare iscritti tra le immobilizzazioni sia nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2014 sia nel bilancio relativo all'esercizio successivo³⁶.

3.2. MODALITÀ DI RIVALUTAZIONE

In forza del rinvio all'art. 13 della citata Legge n. 342/2000, la rivalutazione può essere eseguita adottando uno dei metodi indicati all'art. 5 del D.M. 13 aprile 2001, n. 162, ovvero attraverso (alternativamente):

- 1) la rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento, mantenendo inalterata l'originaria durata del processo di ammortamento;
- 2) la rivalutazione del solo costo storico. Tale metodo determina un allungamento del processo di ammortamento, se viene mantenuto inalterato il precedente coefficiente, oppure un incremento del coefficiente se si intende lasciare inalterata la durata del periodo di vita utile del cespite. In tale ultimo caso, le imprese stanzeranno quote di ammortamento maggiori di quelle che si sarebbero determinate applicando il coefficiente precedentemente utilizzato, facendone menzione in nota integrativa;
- 3) la riduzione del fondo di ammortamento. Questo metodo comporta lo stanziamento di ammortamenti su un costo analogo a quello originario. In passato tale metodo è stato utilizzato al fine di eliminare le rettifiche di valore effettuate ai soli fini fiscali (es. ammortamenti anticipati) in modo da restituire al bilancio d'esercizio una rappresentazione più corretta e veritiera del valore del bene;
- 4) la rivalutazione del costo storico e la riduzione del fondo di ammortamento, quale combinazione dei metodi indicati sub 2) e 3).

Il costo rivalutato del bene non può comunque risultare superiore al valore di sostituzione (da determinare quale costo di acquisto di un bene nuovo della medesima tipologia, oppure quale valore attuale del bene incrementato dei costi di ripristino della sua originaria funzionalità).

Inoltre, ai sensi dell'art. 11 della Legge n. 342/2000, il limite massimo della rivalutazione è costituito dal "valore economico" del bene, a sua volta da computare quale valore corrente di mercato oppure quale "valore interno" sulla base della consistenza, della capacità produttiva e dell'effettiva possibilità economica di utilizzazione del bene nell'impresa.

Come rimarcato dall'Agenzia delle Entrate per le precedenti leggi di rivalutazione, non è consentito adottare il metodo di rivalutazione a valori correnti per alcuni beni appartenenti ad una categoria

³⁶ In caso di conferimento d'azienda, fusione e scissione attuati durante l'anno 2015, l'impresa destinataria dei beni trasferiti può rivalutarli anche se questi figuravano (tra le immobilizzazioni) nel bilancio 2014 del soggetto dante causa.

In caso di usufrutto o affitto d'azienda, l'Agenzia delle Entrate ha da sempre ammesso alla rivalutazione soltanto il soggetto cui compete la deduzione degli ammortamenti, vale a dire l'usufruttuario/affittuario ove non sia stata contrattualmente prevista la deroga all'art. 2561 c.c. oppure, in caso di deroga, l'impresa concedente; per i beni detenuti in leasing, invece, l'Agenzia non ammette la rivalutazione né in capo alla società concedente (in quanto per quest'ultima tali beni rappresentano immobilizzazioni finanziarie diverse dalle partecipazioni di controllo o di collegamento), né in capo all'impresa utilizzatrice (a meno che non sia stato esercitato il relativo diritto di riscatto entro il termine dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2014).

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

omogenea e quello basato sul “valore interno” per altri appartenenti alla stessa categoria, dovendosi invece utilizzare un unico criterio per la rivalutazione dei beni appartenenti alla medesima categoria.

È invece possibile seguire metodi di rivalutazione differenti (tra quelli sopra elencati sub 1, 2, 3 e 4) per beni appartenenti alla medesima categoria, essendo il metodo di rivalutazione utilizzato funzionale allo stadio del processo di ammortamento di ciascun bene.

La natura facoltativa della rivalutazione consente di rivalutare solo alcune categorie omogenee di beni, anziché tutte le categorie “potenzialmente” rivalutabili. Tuttavia, anche questa edizione della legge di rivalutazione obbliga a rivalutare tutti i beni appartenenti alla medesima categoria omogenea che si è scelto di rivalutare, pena il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione.

I criteri per individuare la categoria omogenea di appartenenza restano quelli prescritti dall’art. 4 del citato Decreto n. 162/2001, da verificare alla data di chiusura del bilancio in cui è eseguita la rivalutazione, in base al quale le categorie omogenee possono essere individuate come segue:

A) beni immobili, da distinguere a propria volta tra:

- aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica;
- aree non fabbricabili;
- fabbricati non strumentali;
- fabbricati strumentali per natura;
- fabbricati strumentali per destinazione;

B) beni mobili registrati, da distinguere a propria volta tra:

- aeromobili;
- veicoli;
- navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale;
- navi e imbarcazioni non iscritte nel registro internazionale;

C) beni materiali ammortizzabili, diversi dai beni immobili e dai mobili iscritti in pubblici registri. Tali beni devono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento, alla luce delle singole voci indicate nella tabella dei coefficienti di ammortamento di cui al D.M. 31 dicembre 1988.

Le partecipazioni societarie devono essere raggruppate in categorie omogenee per natura in conformità ai criteri di cui all’art. 94 del Tuir, considerando della stessa categoria i titoli emessi dallo stesso soggetto e aventi le medesime caratteristiche (azioni ordinarie, privilegiate, di risparmio, ecc.).

Per i beni immateriali, il Decreto n. 162/2001, invece, stabilisce che “la rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascuno di essi”, poiché, data la loro specificità, non è ragionevole un loro raggruppamento per categorie.

Il medesimo Decreto, infine, prevede la possibilità di escludere i beni a deducibilità limitata (telefoni cellulari, auto) e quelli a uso promiscuo dalla categoria di appartenenza. Tuttavia, la rivalutazione di tali beni deve riguardare l’intero valore degli stessi, indipendentemente dalla rilevanza fiscale del conseguente incremento.

3.3. IMPOSTA SOSTITUTIVA ED EFFETTI FISCALI DELLA RIVALUTAZIONE

Il comma 892 dell’art. 1 della Legge di Stabilità 2016 stabilisce che *“il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del **16%** per i beni ammortizzabili e del **12%** per i beni non ammortizzabili”*.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

Tale formulazione corrisponde integralmente a quella contenuta nel comma 143 dell'art. 1 della Legge n. 147/2013.

E' dunque da ritenere che, al pari di quanto accaduto con riferimento alla precedente legge, la rivalutazione dei beni d'impresa effettuata sulla base del suddetto co. 892, ove operata in sede contabile, assume necessariamente valenza fiscale con il versamento dell'imposta sostitutiva, non essendo consentito effettuare una rivalutazione con rilevanza solo civilistica, senza il versamento dell'imposta sostitutiva (contrariamente a quanto accaduto con l'art. 15 del D.L. n. 185/2008).

Giusta il disposto del comma 894 dell'art. 1/208, tale imposta deve essere versata in un'unica soluzione entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (vale a dire, nella generalità dei casi, quello in corso al 31 dicembre 2015), con possibilità di compensazione della stessa ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

L'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento della rivalutazione, atteso che, come evidenziato dall'Agenzia delle Entrate con riferimento alle precedenti leggi di rivalutazione, l'esercizio dell'opzione per la rivalutazione dei beni d'impresa si considera perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva.

Mentre l'imposta sostitutiva deve essere versata in unica soluzione insieme con le imposte dovute per l'esercizio in cui è eseguita, ai fini del calcolo delle quote di ammortamento deducibili e del plafond per le spese di manutenzione il maggior valore così attribuito ai beni si considera fiscalmente riconosciuto (anche agli effetti dell'Irap, nonostante il principio di derivazione della base imponibile Irap dalle risultanze del conto economico) soltanto a decorrere dal **terzo esercizio successivo**, ovvero sia, per i contribuenti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare, a decorrere dal 1° gennaio 2018.

Un diverso termine di differimento degli effetti della rivalutazione è invece previsto ai fini della determinazione delle **plusvalenze o minusvalenze relative ai beni rivalutati**, posto che, ai sensi del comma 893 dell'art. 1/208, il costo del bene prima della rivalutazione rileva nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita.

Il realizzo del bene rivalutato, nel corso del periodo in cui vige il regime di "sospensione", fa dunque venire meno degli effetti fiscali della rivalutazione, per il che, da un lato, deve essere riconosciuto in capo al cedente un credito d'imposta pari all'ammontare dell'imposta sostitutiva riferibile alla rivalutazione dei beni ceduti, dall'altro, si considera "libera" la parte della riserva di rivalutazione riferibile ai beni ceduti.

3.4. SALDO ATTIVO DI RIVALUTAZIONE E SUO AFFRANCAMENTO

In contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni, nel patrimonio netto dell'impresa deve essere iscritto il saldo attivo di rivalutazione (che assume rilevanza nel bilancio in cui essa è effettuata) al netto della relativa imposta sostitutiva.

Ai sensi dell'art. 13 della Legge n. 342/2000, espressamente richiamato dalla Legge di Stabilità 2016, il saldo attivo di rivalutazione deve essere imputato al capitale o accantonato in una speciale riserva soggetta all'osservanza delle disposizioni dell'art. 2445, commi 2 e 3, c.c.; in caso di utilizzazione della riserva a copertura di perdite, è vietata la distribuzione di utili fino a quando la riserva non è reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria.

Agli effetti fiscali, il saldo attivo di rivalutazione costituisce una riserva in sospensione di imposta, tassata in caso di sua distribuzione: a quest'ultimo riguardo, il comma 891 dell'art. 1/208 consente di

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

affrancare - in tutto o in parte – il saldo attivo risultante dalla rivalutazione mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 10%, da applicare al valore del saldo attivo computato al lordo dell'imposta sostitutiva di rivalutazione.

La riserva costituita in seguito alla rivalutazione, qualora affrancata, è liberamente distribuibile e non concorre, pertanto, a formare il reddito imponibile del soggetto che effettua la distribuzione, ma solo quello del socio percettore secondo le regole ordinariamente previste per i dividendi. In caso di opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva per l'affrancamento del saldo attivo, questa deve essere versata con le stesse modalità previste per l'imposta sostitutiva di rivalutazione.

L'imposta sostitutiva per l'affrancamento del saldo di rivalutazione è indeducibile e può essere imputata, in tutto o in parte, alle riserve iscritte in bilancio o rendiconto; in caso di imputazione della stessa al capitale sociale, quest'ultimo si riduce con le modalità di cui all'art. 2445, comma 2, c.c., anche in deroga all'art. 2365 c.c..

Appare infine opportuno ricordare che, avendo natura di riserva da utili non disponibili, per le società di capitali la riserva di rivalutazione non rileva quale variazione in aumento del patrimonio netto agli effetti dell'agevolazione ACE: come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 21/E/2015 (par. 3.13), la predetta riserva assume rilevanza a tal fine solo in caso di realizzo dei beni oggetto rivalutazione durante il periodo di sorveglianza, per la parte ad essi riferibile, essendo venuto meno il relativo vincolo.

4. RINUNCIA AI PROPRI CREDITI DA PARTE DEI SOCI

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 13, CO. 1, LETT. A), DEL D.LGS. N. 147/2015
-------------------------------	--

EFFICACIA TEMPORALE:	DAL 2016 (PER I SOGGETTI "SOLARI")
-----------------------------	------------------------------------

Il D.Lgs. n. 147/2015 modifica l'art. 88 del Tuir prevedendo che, in capo al debitore, le sopravvenienze attive derivanti dalle rinunce a crediti di qualsiasi tipo vantati dai propri soci, concorrono a formare il reddito di impresa per la parte che eccede il valore fiscale del credito.

Si interviene inoltre sull'art. 94 del Tuir, disponendo che la rinuncia comporta un incremento del valore fiscale della partecipazione del socio entro i limiti del valore fiscale del credito rinunciato.

Nella vecchia versione della norma, invece, la norma sanciva una intassabilità assoluta di tali insussistenze, che prescindono dalle vicende del credito per il socio.

Le novità introdotte dal Decreto Internazionalizzazione sul regime delle rinunce ai crediti dei soci si applicano, conformemente ai principi disposti dalla Legge n. 212/2000, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto e dunque in genere dall'esercizio 2016.

Fino al prossimo 31 dicembre 2015, pertanto, eventuali rinunce a crediti effettuate dai soci non genereranno alcuna imponibilità in capo alla società debitrice a prescindere dal valore fiscale del credito rinunciato, il quale neppure dovrà essere comunicato dal socio alla partecipata.

4.1. RINUNCE A CREDITI TRA ASPETTI CONTABILI E FISCALI

Il venir meno di debiti di società commerciali verso i propri soci (privati o imprese), a seguito della rinuncia, totale o parziale, effettuata dai creditori fa sorgere problematiche interpretative sia di tipo contabile che fiscale.

L'esigenza di rafforzare dal punto di vista patrimoniale la società partecipata nasce, in molti casi, in situazioni di crisi, o di perdita strutturale, della partecipata stessa. È, pertanto, realistico che vi siano casi in cui la società partecipante sia tenuta a svalutare il credito per tenere conto delle previsioni di inesigibilità (totale o parziale) dello stesso, prima di addivenire alla formale rinuncia.

Dal punto di vista contabile, il documento OIC 28 stabilisce che la rinuncia del credito da parte del socio, effettuata esplicitamente nella prospettiva del rafforzamento patrimoniale della società, è trattata contabilmente alla stregua di un apporto di patrimonio: la rinuncia al diritto di restituzione trasforma dunque il debito della società in una posta di patrimonio netto avente natura di riserva di capitale.

■ Il regime per la società debitrice

In ambito fiscale, l'art. 88, comma 1, del Tuir prevedeva innanzitutto che costituiscono **sopravvenienze attive** (e dunque componenti positivi del reddito), tra l'altro, le insussistenze di passività iscritte in bilancio in precedenti esercizi e il successivo comma 4 stabiliva che non sono considerate sopravvenienze attive (e non concorrono dunque a formare il reddito di impresa, anche in questo caso a prescindere dalla contabilizzazione), tra l'altro, le rinunce dei soci a propri crediti vantati verso la società.

Quest'ultima disposizione non poneva alcuna limitazione o condizione quanto alla tipologia del credito (finanziario o commerciale) e alle modalità di contabilizzazione.

La società debitrice, dunque, dopo aver contabilizzato la rinuncia da parte del socio nelle poste patrimoniali (senza transito da conto economico), come previsto dal documento OIC 28, non doveva dunque procedere ad effettuare alcuna variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi.

La "vecchia" disposizione neppure poneva limiti o condizioni quanto alle vicende fiscali del credito rinunciato dal socio. Questo poteva dunque avere un costo fiscale inferiore al valore nominale (e dunque all'importo del debito iscritto in contabilità dalla società partecipata) per essere stato fiscalmente svalutato o comunque rettificato a norma degli artt. 106, comma 1, o 101, comma 3, del Tuir, ovvero per essere stato acquistato presso un precedente creditore ad un corrispettivo inferiore al valore facciale.

In queste situazioni, come si dirà più oltre, potevano insorgere salti di imposta o comunque disallineamenti tra regime della operazione sul debitore e sul creditore tali da stimolare eventuali operazioni di arbitraggio fiscale, soprattutto all'interno dei gruppi.

Esempio - Si pensi ad esempio al caso di un socio (Alfa) che acquista con clausola *pro soluto*, presso un fornitore (eventualmente facente parte del medesimo gruppo di imprese) (Gamma), un credito verso una società partecipata (Beta), di valore pari a 1.000, per un corrispettivo di 100. Il creditore-cedente Gamma rileva una perdita deducibile di 900 a seguito della cancellazione del credito. Beta, a seguito della rinuncia (operata dal socio Alfa) storna il debito, rilevando l'importo in una riserva di patrimonio netto (versamenti soci) per 1.000, senza alcuna tassazione in UNICO.

Alfa, dopo aver iscritto in contabilità il credito acquistato per il costo di 100, imputa quest'ultimo importo, all'atto della rinuncia (pari all'intero importo di 1.000), ad incremento del costo della partecipazione, senza che assuma alcuna rilevanza reddituale (immediata) la differenza di 900 evidenziatasi

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

come maggior patrimonio netto della partecipata (differenza tra incremento della partecipazione pari a 100 e incremento patrimoniale della partecipata pari a 1.000).

Nell'esempio descritto, il sistema in vigore fino al 2015 consente da una deduzione fiscale di 900 in capo al creditore originario Gamma, senza alcuna tassazione corrispondente sul debitore Beta o sul socio Alfa.

L'art. 13, lett. a), del Decreto Internazionalizzazione, interviene a modificare radicalmente il regime delle sopravvenienze attive derivanti da rinunce a crediti dei soci (titolari di reddito di impresa), stabilendo (nel nuovo comma 4-bis dell'art. 88 del Tuir) l'imponibilità del componente reddituale in capo alla società debitrice per l'importo che eccede il valore fiscale del credito del socio. Valore fiscale che dovrà essere comunicato dal socio alla partecipata all'atto della rinuncia, mediante dichiarazione sostitutiva di atto notorio, in mancanza della quale detto valore si assume pari a zero (con l'integrale tassazione della rinuncia).

La norma si applica anche alle operazioni di conversione di crediti in partecipazioni.

Nulla cambia, dunque, laddove il valore fiscale del credito coincida con il valore nominale³⁷; salvo l'obbligo di comunicazione del valore fiscale, la rinuncia al credito continuerà a non avere alcuna rilevanza fiscale per il debitore, e ciò, come già ricordato, indipendentemente dalla natura del credito e dalle modalità di contabilizzazione.

In questi casi, peraltro, non possono sorgere salti di imposta, in quanto, a fronte della irrilevanza della sopravvenienza attiva della debitrice, non si avranno deduzioni fiscali per i creditori.

In presenza invece di crediti che, in capo al socio- creditore, hanno un costo fiscale inferiore al valore nominale, la rinuncia produrrà, a seguito della modifica normativa, l'emersione di un reddito imponibile pari alla differenza tra il valore nominale del credito (che corrisponde all'incremento patrimoniale della debitrice) e costo fiscale dello stesso.

Riprendendo l'esempio illustrato precedentemente, il socio Alfa, nel rilasciare la dichiarazione di rinuncia al credito, comunicherà alla partecipata Beta che il valore fiscale dello stesso è pari a 100. Beta contabilizzerà la rinuncia ad aumento del patrimonio netto per 1.000 ed effettuerà, nella dichiarazione dei redditi, una variazione in aumento per sopravvenienze attive di 900.

Alfa, come in passato, incrementerà il costo della partecipazione di 100, senza alcun impatto reddituale.

La relazione ministeriale al Decreto delegato precisa che, con la modifica in commento, viene equiparato il regime della operazione sopra descritta (acquisto del credito a sconto e successiva rinuncia da parte del socio) con quella basata su un apporto di somme da parte del socio alla partecipata e definizione a saldo e stralcio del debito di quest'ultima con il creditore terzo.

Se infatti, nell'esempio, il socio Alfa avesse versato in conto capitale una somma di 100 a Beta e quest'ultima avesse transattivamente definito con Gamma un pagamento di 100 a fronte del debito di 1000, Beta avrebbe rilevato contabilmente (e sottoposto a tassazione) una sopravvenienza attiva pari a 900.

■ Il regime per il socio creditore

L'art. 13, co. 1, lett. b) del D.Lgs. n. 147/2015 introduce una innovazione anche nell'art. 94, comma 6, del Tuir, disposizione che si occupa del regime fiscale delle rinunce in capo al socio creditore³⁸.

³⁷ In buona sostanza, affinché espliciti efficacia il nuovo art. 88 co. 4-bis del Tuir, è necessario, ad esempio, che la svalutazione del credito sia fiscalmente rilevante (in caso contrario, infatti, il valore fiscale del credito rimarrebbe inalterato, ancorché il valore di iscrizione in bilancio venga ridotto).

³⁸ Come sopra riportato, le modifiche agli artt. 94 e 101 del Tuir riguardano espressamente i casi dei soci che detengono le partecipazioni in regime di impresa (per i soli soci imprenditori, infatti, è espressamente previsto che nel costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione rientrino i versamenti a fondo perduto o in conto capitale, nonché le rinunce dei soci ai crediti).

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

La norma del Tuir, come modificata dal provvedimento, stabilisce che la rinuncia ai crediti operata dai soci (al pari delle somme versate in conto capitale o a fondo perduto) si aggiunge al costo della partecipazione (disposizione già presente) nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia (disposizione introdotta).

La relazione ministeriale precisa che la norma serve a chiarire che la rinuncia non dà comunque luogo alla tassazione in capo al creditore sulla differenza tra costo fiscale (che si aggiunge al valore della partecipazione) del credito e il valore nominale.

4.2. ASPETTI PROBLEMATICI E QUESTIONI IRRISOLTE

La novità in commento lasciano aperte alcune questioni:

→ Socio/impresa residente che abbia eseguito svalutazioni di crediti per massa

E' opinione in dottrina che la svalutazione per masse possa considerarsi, in questa specifica circostanza, quale svalutazione del singolo credito laddove l'impresa creditrice, nelle proprie scritture sia in condizioni di attribuire "partitariamente" ad ogni credito componente la massa, una porzione della svalutazione complessiva. In sostanza, laddove l'impresa abbia fissato una percentuale di svalutazione su tutti i valori nominali dei crediti, non dovrebbe essere di ostacolo a individuare il valore fiscale del credito rinunciato la presenza di un unico fondo rettificativo del valore dei crediti.

→ Soci non residenti

In presenza di soci non residenti, non può che intervenire l'Agenzia delle Entrate con dei chiarimenti ufficiali, perché a oggi non è possibile di fatto formulare ipotesi di soluzione, dal momento che non appare percorribile né la via di similitudine dei sistemi tributari né quella della ipotetica ricostruzione dell'operato di un identico socio residente. Resisterebbe l'ipotesi residuale di validare il valore fiscale secondo la normativa del Paese estero laddove con quest'ultimo sussista un adeguato scambio informativo.

Sarebbe oltremodo penalizzante per il debitore-partecipato considerare il valore pari a zero dal momento che ciò creerebbe una disparità di trattamento in funzione della compagine sociale e paradossalmente si andrebbe contro l'intento di "internazionalizzazione" cui si ispira il Decreto.

→ Rapporti con il regime del bonus da concordato

L'art. 13/147, attraverso l'introduzione del nuovo comma 4-ter dell'art. 88 del Tuir, interviene anche sul regime fiscale delle sopravvenienze attive derivanti dal c.d. *bonus concordatario*, cioè dello stralcio di debiti in dipendenza di concordati preventivi (liquidatori e in continuità aziendale), accordi di ristrutturazione del debito e piani di risanamento attestati.

L'ultimo periodo del nuovo comma stabilisce che le disposizioni ivi contenute si applicano anche alle operazioni disciplinate dal comma 4-bis, cioè alle rinunce ai crediti dei soci, più sopra esaminate.

Come chiarito dalla relazione ministeriale, il richiamo fa sì che, laddove la rinuncia al credito del socio (avente un valore fiscale inferiore al relativo importo nominale) sia attuata nell'ambito di una delle procedure o accordi previsti dal comma 4-ter, la sopravvenienza attiva che si genera andrà a sommarsi con quella derivante dallo stralcio ordinario dei debiti per seguirne il trattamento fiscale.

Conseguentemente, se la rinuncia avviene verso una partecipata in concordato liquidatorio, l'intera sopravvenienza sarà esclusa da imposizione, mentre in caso di concordato di risanamento, accordo di ristrutturazione o piano attestato, la detassazione della sopravvenienza (sia da rinuncia dei soci sia da

Tuttavia, per prassi unanime, questi principi valgono anche per le persone fisiche non imprenditori e, più in generale, per i soggetti che non detengono le partecipazioni quali beni d'impresa; si deve, quindi, ritenere che la nuova previsione secondo cui la rinuncia al credito si aggiunge al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione nei limiti del valore fiscale del credito oggetto di rinuncia riguardi anche tali soggetti, benché l'art. 68 co. 6 del Tuir (riguardante la determinazione del costo delle partecipazioni per i soggetti non imprenditori) nulla disponga espressamente in merito.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

stralcio di debiti) si limiterà alla parte che eccede le perdite pregresse e di periodo e gli interessi finanziari non dedotti per il meccanismo del ROL.

➔ **Regime Irap**

Le novità introdotte dal Decreto Internazionalizzazione sul regime delle sopravvenienze attive derivanti da rinunce a crediti dei soci riguardano la disciplina del reddito di impresa delle società sia in regime Ires (società di capitali) che Irpef (società di persone).

Le nuove norme non si estendono invece all'Irap delle società di capitali, tributo la cui base imponibile è infatti determinata esclusivamente sulle risultanze del conto economico civilistico e senza che assumano rilevanza le variazioni fiscali previste dal Tuir. Le società debitrice, che in base a corretti principi contabili contabilizzano la rinuncia nel patrimonio netto, senza transito dal conto economico, non dovranno dunque apportare, nella dichiarazione Irap, alcuna variazione in aumento corrispondente a quanto evidenziato invece in UNICO e dunque la riduzione del debito verso il socio resterà intassata anche in presenza di un valore fiscale del credito inferiore a quello facciale.

Alle medesime conclusioni si deve pervenire per quanto riguarda l'imponibile Irap delle società di persone che, a norma dell'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997, non hanno optato per il regime delle società di capitali.

➔ **Rapporti con il regime delle perdite su crediti**

La novità legislativa lascia irrisolto il tema dei rapporti tra la disciplina della rinuncia ai crediti (commerciali) in capo al socio-creditore prevista dall'art. 94 del Tuir e quella delle perdite su crediti derivanti da atti dispositivi.

Come sopra ricordato, l'art. 94, comma 6, del Tuir, stabilisce l'irrelevanza reddituale del credito rinunciato (che, nel limite del suo valore fiscale, si aggiunge al costo delle azioni o quote) mentre l'art. 101, comma 5, prevede, in linea generale, che una rinuncia al credito, comportandone la cancellazione dal bilancio, è tale da far insorgere gli elementi certi e precisi per la deduzione della perdita.

E' tuttora da ritenere che, per il caso di rinunce a crediti attuate da soci con finalità di sostegno patrimoniale alle partecipate, le disposizioni dell'art. 94 del Tuir, in quanto specifiche, siano tali da prevalere sulle regole generali previste dall'art. 101 e che dunque la rinuncia in esame, anche se riguardante crediti commerciali, non sia in grado di generare perdite su crediti fiscalmente deducibili a norma dell'art. 101 del Tuir.

5. NOVITÀ IN TEMA DI NOTE DI VARIAZIONE IVA

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 126-127, DELLA L. N. 208/2015

EFFICACIA TEMPORALE:

DAL 2016 (MA ANCHE PER OPERAZIONI ANTECEDENTI)

5.1. CONSIDERAZIONI PRELIMINARI

Come noto, l'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972 regola i casi in cui, successivamente all'emissione della fattura, sopravvengano modificazioni in aumento o in diminuzione della base imponibile o dell'imposta. Le variazioni possono avvenire sia in aumento che in diminuzione, a seconda di quello che avviene ai rapporti contrattuali sottesi.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

Le variazioni in aumento sono sempre obbligatorie, la mancata effettuazione delle stesse è sanzionata alla stregua di un'omessa fatturazione, mentre le variazioni in diminuzione sono facoltative e sono eseguite solo in casi ben determinati.

Nei casi di variazione in diminuzione, il cedente o prestatore ha diritto, ai sensi dell'art. 19 del D.P.R. n. 633/1972, di portare in detrazione l'imposta corrispondente alla variazione

→ **senza alcun limite temporale**

- a) in conseguenza di "patologie" contrattuali (nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili),
- b) a causa del mancato pagamento, ma solamente a seguito di procedure concorsuali³⁹ o esecutive rimaste infruttuose o a seguito dell'omologa dell'accordo di ristrutturazione dei debiti
- c) a seguito di sconti o abbuoni previsti contrattualmente;

→ **entro il limite annuale** nel caso in cui gli eventi (o, almeno, alcuni degli eventi) indicati al comma 2 si verificano in dipendenza di sopravvenuto accordo fra le parti ovvero in caso di rettifiche di inesattezze della fatturazione.

Tuttavia, a parte i casi che saranno analizzati in seguito, il **mancato pagamento del corrispettivo** (e della relativa imposta) non consentiva al cedente/prestatore di procedere alla variazione in diminuzione, essendo richiesto, a tal fine, che il creditore avesse previamente esperito infruttuosamente tutte le possibili azioni volte al recupero del proprio credito. In tal senso, l'Agenzia delle Entrate ha precisato nella Ris. n. 195/E/2008 che *"il mancato pagamento è ininfluente, invece, nelle altre ipotesi previste dall'art. 26, per le quali ciò che rileva è che l'operazione sia venuta meno in tutto o in parte o che ne sia ridotto l'ammontare imponibile, a prescindere dal fenomeno finanziario del pagamento"*.

Per come disegnata dal Legislatore, quindi, la variazione in diminuzione poteva essere operata a seguito del mancato pagamento totale o parziale solamente qualora, in base alla disciplina prevista per ciascuna procedura concorsuale o esecutiva, venisse definitivamente accertata l'insolvenza del cliente debitore, mentre, per contro, non era possibile operare alcuna variazione durante l'espletamento della procedura.

Tali restrizioni, oltre a scontrarsi con la normativa comunitaria⁴⁰, impedivano nella sostanza ai soggetti passivi ai quali non era stato corrisposto il prezzo del bene o il corrispettivo del servizio di recuperare l'imposta, quantomeno prima di un lungo periodo trascorso durante la procedura.

Fino a prima della Legge di Stabilità, dunque, il soggetto passivo che intendeva recuperare l'Iva versata all'Erario e non ricevuta a titolo di rivalsa dal proprio cliente doveva necessariamente attivare (e concludere) una delle seguenti procedure: fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato fallimentare e concordato preventivo.

³⁹ Intendendosi, con tale locuzione, i casi di fallimento, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria.

⁴⁰ In merito alle note di variazione, occorre osservare come, al contrario di quanto stabilito a livello nazionale, l'art. 90 della Direttiva 2006/112/CE (3) preveda tra le ipotesi di variazione anche il "non pagamento totale o parziale" da parte del cliente, ciò senza porre ulteriori limiti operativi a tale previsione.

La norma comunitaria, in definitiva, prevede che il semplice mancato pagamento sia sufficiente al fine di integrare una causa di riduzione della base imponibile e della relativa imposta, senza che debbano verificarsi ulteriori condizioni.

Per contro, come sopra anticipato, la norma nazionale, forse anche per finalità antifrode, prevede che la variazione in diminuzione possa essere effettuata nei casi di mancato pagamento totale o parziale solamente qualora le procedure concorsuali a disposizione del creditore siano state esperite e siano concluse infruttuosamente.

5.2. L'INTERVENTO DELLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

La discrasia normativa tra normativa nazionale e comunitaria è stata finalmente riconosciuta anche dal Legislatore nazionale che, nel testo della relazione illustrativa al Disegno di Legge, ha chiarito che *“si sostituisce l’attuale testo dell’art. 26 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per superare le attuali criticità della disciplina. Infatti, in caso di mancato pagamento dei crediti, le disposizioni vigenti nell’ordinamento domestico rendono l’Iva addebitata dal cedente o prestatore sostanzialmente non recuperabile. Tale assetto non appare idoneo a garantire il rispetto di uno dei principi essenziali che presiedono al funzionamento dell’Iva: il principio di neutralità”*.

In effetti, come sopra anticipato, il fatto che un soggetto passivo debba attendere i tempi di esaurimento di una procedura concorsuale o esecutiva al fine di poter esercitare il diritto di detrazione dell’Iva addebitata e non pagata dal cliente non pare giustificabile dall’interesse dell’Amministrazione finanziaria di evitare l’evasione. Ciò, quindi, comporta la violazione del principio di proporzionalità e, in via derivata, del principio di neutralità dell’imposta.

La Legge di Stabilità 2016, da un punto di vista sistematico, prevede che la norma richiami separatamente le ipotesi di variazione conseguenti a “patologie” del rapporto sottostante (ipotesi previste dal nuovo comma 2) e i casi di variazione in diminuzione conseguenti al mancato pagamento (casi previsti dal nuovo comma 4).

Rispetto all’impostazione precedente, il nuovo **COMMA 4** dell’art. 26/633 prevede la possibilità per il cedente o prestatore di poter emettere la nota di variazione sin dalla data in cui:

- il cessionario o committente viene assoggettato a una procedura concorsuale, in tal modo non essendo più necessario attenderne la fine;
- viene emesso il decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti di cui all’art. 182-bis del R.D. n. 267/1942;
- viene pubblicato nel registro delle imprese un piano attestato ai sensi dell’art. 67, comma 3, lett. d), del R.D. n. 267/1942.

Secondo la nuova formulazione dell’art. 26/633 in commento, quindi, il cedente o prestatore potrà emettere la nota di variazione in caso di mancato pagamento senza dover attendere il termine della procedura concorsuale.

L’individuazione esatta del momento in cui il cedente o prestatore potrà emettere la nota di variazione è offerta dal nuovo **COMMA 11** dell’art. 26/633 in cui il Legislatore ha previsto che il cessionario o committente si consideri assoggettato a una procedura concorsuale rileva la data:

- della sentenza dichiarativa del fallimento;
- del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa;
- del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo o
- del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi.

Quale conseguenza alle modifiche introdotte ai commi 4 e 11 dell’art. 26, il Legislatore ha previsto anche un’integrazione del **COMMA 5**, che, in parallelo con il nuovo trattamento previsto per le note di variazione, prevede che il cessionario o committente assoggettato alla procedura non sia obbligato a effettuare la corrispondente variazione in rettifica della detrazione originariamente operata⁴¹.

In senso diametralmente opposto, il nuovo **COMMA 6** prevede ora che ove il soggetto che si è avvalso della procedura di variazione in diminuzione per mancato pagamento totale o parziale venga

⁴¹ Tale previsione viene derivata dall’art. 185, par. 2, della Direttiva 2006/112/CE in cui già il Legislatore comunitario ha previsto che *“la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate”*.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016

DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

successivamente pagato dal proprio cessionario o committente, il primo dovrà procedere alla variazione in aumento per versare nuovamente l'imposta (adesso) percepita a titolo di rivalsa.

Infine, il nuovo **COMMA 12** dell'art. 26/633 prevede, a titolo esemplificativo e non esaustivo, alcuni casi in cui una procedura esecutiva individuale si possa considerare infruttuosa:

- la procedura di pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono disponibilità da pignorare;
- la procedura di pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
- la procedura di vendita all'asta, dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta e, quindi, si decida di interrompere il procedimento di vendita per eccessiva onerosità.

Da ultimo, merita osservare che, precedentemente alla Legge di Stabilità, per le variazioni dei **rapporti contrattuali a esecuzione continuata e periodica**, non era prevista una specifica disciplina.

Il Legislatore ha sentito dunque la necessità di precisare nel nuovo **COMMA 9** dell'art. 26/633 che, in caso di risoluzione relativa a contratti a esecuzione continuata e periodica, conseguente all'inadempimento del cessionario o committente, la facoltà di emettere la nota di variazione si applica per le prestazioni per cui l'inadempimento ha generato la risoluzione contrattuale, non potendosi estendere a quelle cessioni e a quelle prestazioni per cui il cessionario o committente abbia correttamente adempiuto alle proprie obbligazioni.

Quale conseguenza, il nuovo **COMMA 10** dell'art. 26/633 chiarisce che la facoltà di operare la variazione in diminuzione per il venir meno dell'operazione o la riduzione della base imponibile della stessa sulla base degli originari accordi contrattuali può essere esercitata, ricorrendone i presupposti, anche dal cessionario o committente nelle ipotesi in cui trova applicazione il meccanismo del *reverse charge*. In tali casi, conformemente a quanto previsto più in generale dal comma 5, i soggetti interessati dovranno procedere alla correzione sia dell'importo originariamente annotato nel registro delle vendite sia dell'importo annotato nel registro degli acquisti.

5.3. L'ENTRATA IN VIGORE DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Le disposizioni di cui all'articolo 26,

- comma 4, lettera a) (note di variazione per procedure concorsuale, ristrutturazione dei debiti, piano attestato) e
- comma 5, secondo periodo (assenza di obbligo di registrazione della note di variazione per le suddette fattispecie),

del D.P.R. n. 633/1972, nel testo risultante dalle modifiche apportate dal comma 126, si applicano nei casi in cui il cessionario o committente **sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31 dicembre 2016**.

Le altre modifiche apportate dal comma 126/208 al predetto articolo 26/633, in quanto volte a chiarire l'applicazione delle disposizioni contenute in tale ultimo articolo e quindi di carattere interpretativo, si applicano anche alle operazioni effettuate anteriormente alla data di cui al periodo precedente.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2016**DAI DECRETI ATTUATIVI DELLA LEGGE DELEGA N. 23/2014 (DI CD. RIFORMA) ALLA LEGGE DI STABILITÀ 2016**

Confindustria Udine - Palazzo Torriani, 13 gennaio 2016

MANCATO PAGAMENTO PER	Variazione in diminuzione	Annotazioni
FALLIMENTO [PRIMA APPLICAZIONE PER LE PROCEDURE AVVIATE DAL 1° GENNAIO 2017]	DALLA DATA DELLA SENTENZA DICHIARATIVA DEL FALLIMENTO	DEVONO ESSERE RISPETTATI I TERMINI DELL'ART. 19, D.P.R. 633/1972 E DUNQUE IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE PUÒ ESSERE ESERCITATO, AL PIÙ TARDI, CON LA DICHIARAZIONE RELATIVA AL SECONDO ANNO SUCCESSIVO A QUELLO IN CUI IL DIRITTO ALLA DETRAZIONE È SORTO
CONCORDATO PREVENTIVO [PRIMA APPLICAZIONE PER LE PROCEDURE AVVIATE DAL 1° GENNAIO 2017]	DALLA DATA DEL DECRETO DI AMMISSIONE ALLA PROCEDURA DI CONCORDATO PREVENTIVO	
AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA [PRIMA APPLICAZIONE PER LE PROCEDURE AVVIATE DAL 1° GENNAIO 2017]	DALLA DATA DEL DECRETO CHE DISPONE LA PROCEDURA DI AMMINISTRAZIONE STRAORDINARIA	
LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA [PRIMA APPLICAZIONE PER LE PROCEDURE AVVIATE DAL 1° GENNAIO 2017]	DALLA DATA DEL PROVVEDIMENTO CHE ORDINA LA LIQUIDAZIONE COATTA AMMINISTRATIVA	
ACCORDI DI RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO [PRIMA APPLICAZIONE PER LE PROCEDURE AVVIATE DAL 1° GENNAIO 2017]	DALLA DATA DEL DECRETO DI OMOLOGA DI UN ACCORDO DI RISTRUTTURAZIONE DEI DEBITI (ART. 182 BIS L.F.)	
PIANI ATTESTATI [PRIMA APPLICAZIONE PER LE PROCEDURE AVVIATE DAL 1° GENNAIO 2017]	DALLA DATA DI PUBBLICAZIONE NEL REGISTRO DELLE IMPRESE DI UN PIANO ATTESTATO [ART. 67, TERZO COMMA, LETT. D), L.F.]	
PROCEDURE ESECUTIVE INFRUTTUESE [TRATTANDOSI DI NORMA INTERPRETATIVA, LA STESSA HA VALENZA RETROATTIVA]	<ul style="list-style-type: none"> – <u>PIGNORAMENTO PRESSO TERZI</u> → QUANDO IL VERBALE DI PIGNORAMENTO REDATTO DALL'UFFICIALE GIUDIZIARIO RISULTI CHE PRESSO IL TERZO PIGNORATO, NON VI SONO BENI O CREDITI DA PIGNORARE – <u>PIGNORAMENTO DI BENI MOBILI</u> → QUANDO DAL VERBALE DI PIGNORAMENTO DELL'UFFICIALE GIUDIZIARIO RISULTI LA MANCANZA DI BENI DA PIGNORARE OVVERO L'IMPOSSIBILITÀ DI ACCESSO AL DOMICILIO DEL DEBITORE OVVERO LA SUA IRREPERIBILITÀ; – <u>INTERRUZIONE DELLA PROCEDURA ESECUTIVA PER ECCESSIVA ONEROSITÀ</u> → DOPO CHE PER 3 VOLTE L'ASTA PER LA VENDITA DEL BENE SIA ANDATA DESERTA 	

Relazione resa definitiva in data 10.01.2016