

ANTICIPAZIONE SEMINARIO: I SUPER AMMORTAMENTI PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

La Legge di Stabilità 2016 è composta 999 commi e tocca molteplici ambiti. Le novità più interessanti per il mondo delle imprese sono sicuramente la disciplina dei c.d. “super ammortamenti” e la facoltà di effettuare l’estromissione agevolata di alcuni beni d’impresa (immobili e beni mobili registrati).

La prima norma rappresenta un tentativo di stimolare l’acquisto di beni strumentali mediante un sostanziale risparmio fiscale; la seconda norma è un tentativo di far uscire in modo agevolato dal regime d’impresa un insieme di beni che spesso è ostacolato dalla tassazione ordinaria.

I “SUPER AMMORTAMENTI” PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

Al fine di incentivare gli investimenti in beni strumentali la Legge di Stabilità prevede un’agevolazione che consente una maggiore deduzione del costo sostenuto per l’acquisizione di beni strumentali nuovi. Non vi sono particolari limitazioni circa i beni agevolabili (gli immobili sono comunque esclusi) e non vi è la necessità di fare raffronti con gli investimenti realizzati nel passato (quindi ogni bene acquistato, che rispetti i requisiti, dà diritto ad un beneficio fiscale). Infine non vi è un’alcuna disposizione che colpisca le dismissioni: se un bene agevolato viene ceduto, semplicemente cessa di dare il vantaggio fiscale, nel senso che, non essendo più stanziati ammortamenti, non vi sarà alcun ulteriore *bonus* da beneficiare.

Il funzionamento dell’agevolazione

L’articolo 1, comma 91 stabilisce che: *“Ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d’impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40%.”*

In altre parole, possiamo affermare quanto segue:

- il costo del bene viene aumentato del 40% al fine del calcolo degli ammortamenti, deduzione che viene calcolata in via extracontabile. Considerando un bene di costo 100 con aliquota di ammortamento del 20%, ogni anno saranno stanziati a conto economico ammortamenti per 20, in quanto tali deducibili; in aggiunta sarà possibile beneficiare di una ulteriore deduzione di 8, quale variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi;
- il *bonus* riguarda anche i beni utilizzati in forza di contratti di locazione finanziaria. A tal fine il canone di *leasing* viene maggiorato del 40%: la norma non è chiara sul punto, ma si ritiene che la maggiorazione riguardi solo la quota capitale e non anche la quota interessi. Come nel caso degli ammortamenti, anche per i *leasing* la maggiore deduzione viene beneficiata con una variazione in diminuzione direttamente nel modello Unico;
- sono invece esclusi dall’agevolazione i beni utilizzati ad altro titolo, quali il noleggio, la locazione, il *leasing* operativo, etc..

Per esplicita previsione normativa il beneficio interessa solo le imposte sui redditi, quindi sia l’Irpef che l’Ires; non è interessata l’IRAP che deduce gli ammortamenti secondo le regole ordinarie.

I beni agevolabili

Per l'individuazione degli investimenti agevolabili, occorre osservare che l'agevolazione riguarda solo i beni materiali (quindi non potrà essere agevolato un marchio, un brevetto, una licenza, etc.) e che siano strumentali (quindi sono esclusi i beni merce, ossia quelli acquistati per la rivendita). La norma richiede che l'aliquota di ammortamento del bene sia pari o superiore al 6,5%, avendo riguardo alla tabella di cui al D.M. 31 dicembre 1988. Requisito che comunque viene soddisfatto dalla maggioranza delle tipologie di beni strumentali.

Sono invece quindi esclusi dal *bonus*:

- i fabbricati di ogni tipo (quindi sia abitativi che strumentali, indipendentemente dal fatto che siano utilizzati nell'attività), nonché le costruzioni (anche quelle leggere, nonostante per tali beni l'aliquota di ammortamento è del 10%),
- sono inoltre esclusi i beni indicati nell'allegato 3 alla Legge di stabilità, in cui si indicano alcuni Gruppi e Specie della Tabella di cui al D.M. 31 dicembre 1988 (ad esempio condutture, materiale rotabile, ferroviario e tramviario, aerei, etc.)

La norma nulla dice al riguardo, ma pare possibile riconoscere l'agevolazione anche ai beni costruiti in economia, ossia quelli realizzati dalla stessa impresa.

La norma richiede che, per beneficiare dell'agevolazione, i **beni strumentali siano nuovi**.

Soggetti interessati

Sotto il profilo dei soggetti che possono beneficiare del *bonus*, va notato che questo viene riconosciuto:

- sia a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, tanto in forma individuale quanto in forma collettiva (società di persone o società di capitali),
- sia a favore dei soggetti che producono reddito di lavoro autonomo.

Il periodo agevolato

Viene fissata una finestra temporale entro la quale occorre realizzare l'investimento: relativamente all'ambito temporale di applicazione la norma è chiara nell'affermare che l'agevolazione compete per i beni acquisiti nell'intervallo temporale che va dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, ricordando che:

- per i beni acquisiti in proprietà si deve aver riguardo alla data di consegna o spedizione, tenendo conto che eventuali clausole che differiscono il passaggio della proprietà determinano anche il differimento del momento in cui è fruibile l'agevolazione (ad eccezione delle clausole di riserva della proprietà e delle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, che ai fini fiscali sono irrilevanti);
- per i beni acquisiti mediante contratto di appalto, la regola è l'ultimazione della prestazione (con conseguente differimento del momento in cui il bene è agevolato), a meno che il contratto non preveda la liquidazione di SAL definitivi nel qual caso rileva l'importo di tali SAL liquidati;
- per i beni in *leasing*, invece, si deve aver riguardo alla data in cui il bene è consegnato all'utilizzatore (risultante dal verbale di consegna).

Autovetture

La norma agevolativa interviene anche in merito alla deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria degli automezzi di cui all'articolo 164, lettera b), Tuir (ossia

quelli ad uso promiscuo, caratterizzati dalla presenza un tetto superiore al costo fiscalmente rilevante).

Focalizzando l'attenzione sulle autovetture, l'agevolazione si applica non direttamente sulle quote di ammortamento o sui canoni, bensì incrementando del 40% la soglia massima di costo fiscalmente rilevante per gli automezzi di cui alla lettera b), articolo 164, ossia:

- i veicoli ad uso promiscuo (non assegnati ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta) con innalzamento del tetto di rilevanza da 18.076 euro a 25.306 euro;
- per i veicoli utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio, l'innalzamento da 25.823 euro a 36.152 euro.

Su tali nuove soglie si calcola la percentuale di ammortamento, alla quale applicare le percentuali di rilevanza, rispettivamente del 20% e del 80%. Il beneficio appena descritto interessa anche i beni in *leasing*, posto che nel calcolo del canone deducibile occorre tenere in considerazione il limite massimo di rilevanza fiscale del bene.

Per quanto riguarda i veicoli

- di cui alla lettera a), articolo 164 (veicoli esclusivamente strumentali deducibili al 100%),
- nonché quelli di cui alla lettera b-bis) dello stesso articolo 164 (veicoli assegnati in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta deducibili al 70%)

si applicano le regole previste per gli altri beni strumentali, ossia l'incremento del 40% il costo di acquisizione, su cui calcolare gli ammortamenti.

Plusvalenze e manutenzioni

Va evidenziato, infine, come l'incremento del costo fiscale del bene abbia effetto solo su ammortamenti e canoni di *leasing*, mentre non avrà alcuna rilevanza nel calcolo di plusvalenze e minusvalenze in sede di cessione del bene. Quando il bene sarà ceduto occorrerà calcolare *plus* e *minus* come se la presente disciplina non fosse esistita.

Allo stesso modo, l'incremento del costo fiscale del bene non ha alcun effetto neppure sul calcolo del plafond per la deduzione delle spese di manutenzione e riparazione.

ASSEGNAZIONE DEI BENI AI SOCI

La Legge di Stabilità per il 2016 prevede la possibilità di assegnare beni ai soci, oppure – in taluni casi – di trasformare in società semplice l'ente, passando così da soggetto che esercita attività di impresa a soggetto di mera detenzione di beni (assimilato ad una persona fisica) profittando di un trattamento fiscale di favore.

Soggetti interessati e tempistiche

Il provvedimento interessa sia le società di persone che quelle di capitali, quindi:

- società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- società a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni.

Per godere dei benefici è richiesto che, entro il 30 settembre 2016, si assegnino o si cedano ai soci i beni, ovvero sia attuata la trasformazione in società semplice; la scadenza ha evidenti connessioni con il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi del periodo di imposta 2015.

Oggetto della assegnazione o cessione

Possono essere oggetto di assegnazione o cessione:

- i beni immobili (sia fabbricati che terreni), diversi da quelli strumentali per destinazione; in altre parole: beni patrimonio, beni locati, beni merce.
- i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Le caratteristiche del bene vanno verificate al momento dell'assegnazione. Un bene che attualmente è utilizzato nell'attività può comunque essere estromesso purché alla data dell'atto di assegnazione sia locato.

Condizioni richieste in capo ai soci

Tutti i soci beneficiari della assegnazione o della cessione agevolata:

- devono risultare iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015 (per le società di persone dovrebbe rilevare la presenza di un qualsiasi titolo avente data certa, mentre per le società di capitali – ormai prive del libro soci – dovrebbe rilevare l'iscrizione al Registro delle imprese);
- ovvero devono essere iscritti, entro il 30 gennaio 2016, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

In caso di eventuali modifiche della compagine societaria:

- il beneficio è riservato al socio che fosse già tale alla data del 30.09.2015;
- la quota di partecipazione rilevante, invece, dovrebbe essere quella esistente al momento della operazione (assegnazione o cessione);
- i soci entrati nella compagine societaria dopo il 30.09.2015 non possono godere dei benefici.

Trasformazione in società semplice

L'operazione di trasformazione può essere fruita esclusivamente dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni di cui sopra.

Imposta sostitutiva delle imposte dirette (in capo alla società)

Il carico fiscale dell'operazione si concretizza nella applicazione di una imposta sostitutiva delle imposte dirette e dell'Irap su un imponibile determinato come differenza tra il valore normale dei beni assegnati (o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione) e il loro costo fiscalmente riconosciuto.

Nel caso in cui oggetto di assegnazione siano degli immobili (oppure, nel caso in cui nel patrimonio dell'ente trasformato in società semplice siano presenti degli immobili), su richiesta della società il valore normale può essere determinato in misura pari a quello catastale.

Tipologia	Rendita maggiorata	Rivalutazioni	Valore catastale
Terreni agricoli	dominicale × 75 × 1,25	+ 20%	× 112,5
A (escluso A/10)	rendita × 100 × 1,05	+ 20%	× 126
A/10	rendita × 50 × 1,05	+ 20%	× 63
C (escluso C/1)	rendita × 100 × 1,05	+ 20%	× 126
C/1	rendita × 34 × 1,05	+ 20%	× 42,84
D	rendita × 50 × 1,05	+ 20%	× 63
E	rendita × 34 × 1,05	+ 20%	× 42,84

In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al D.P.R. 917/1986, e successive modificazioni, o in alternativa, ai sensi del primo periodo, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

Assegnazione	➔	Valore normale (o catastale) dei beni assegnati o ceduti	-	Costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati	=	Imponibile imposta sostitutiva
Cessione	➔	Corrispettivo se maggiore, o valore normale (o catastale) se corrispettivo inferiore	-	Costo fiscalmente riconosciuto dei beni ceduti	=	Imponibile imposta sostitutiva
Trasformazione in società semplice	➔	Valore normale (o catastale) dei beni posseduti	-	Costo fiscalmente riconosciuto dei beni assegnati o ceduti	=	Imponibile imposta sostitutiva

Al riguardo, va precisato che:

- è possibile attestarsi anche ad un valore intermedio tra il valore normale e catastale;
- è possibile che non si evidenzii alcuna materia imponibile, ove il costo fiscalmente riconosciuto sia maggiore del parametro di confronto (non è dunque indispensabile pagare imposta sostitutiva).

Su tale base imponibile, si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (dovuta anche dalle società di persone) nella misura:

- dell'8%, normalmente;
- del 10,5% per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione (si assoggetta a sostitutiva maggiorata anche la società in perdita sistemica).

Vi è un ulteriore eventuale carico fiscale da tenere in considerazione.

Infatti:

- ove la società annulli riserve in sospensione di imposta in occasione della assegnazione;
- oppure, su tutte le riserve in sospensione di imposta presenti nel patrimonio della società, in caso di trasformazione in società semplice;

su tali importi deve essere applicata una ulteriore imposta sostitutiva nella misura del 13%.

Le società che si avvalgono delle disposizioni in commento, devono versare:

- il 60% dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016;
- il 40% restante entro il 16 giugno 2017.

Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Tassazione ed effetti fiscali in capo ai soci

Nel caso di cessione agevolata, il socio non subisce, ovviamente, alcuna tassazione.

Nel caso di assegnazione agevolata, invece, l'operazione si considera come distribuzione di utili in natura (quindi tassata), sia pure su una base imponibile ridotta rispetto a quella ordinaria (vale a dire il valore normale dei beni ricevuti).

Infatti:

- il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società assegnanti va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società;
- il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute (e, quando tale riduzione supera il costo fiscalmente riconosciuto, si produce il c.d. "sottozero" che determina la tassazione come dividendo).

Ovviamente, la fiscalità dell'operazione può assumere riflessi differenti a seconda del tipo di riserve che si utilizzano per realizzare l'operazione, oppure del tipo di società che effettua l'assegnazione stessa.

Società assegnante	Tipo di riserva	Effetti per il socio
Società di persone	Riserva di utili	Nessuno
	Riserva di capitale	Riduzione del costo della partecipazione
Società di capitale	Riserva di utili	Utile in natura
	Riserva di capitale	Riduzione del costo della partecipazione

Per quanto attiene al bene assegnato al socio:

- il costo fiscalmente riconosciuto è pari al valore normale (o catastale) utilizzato dalla società per il calcolo della base imponibile della sostitutiva;
- dal momento di assegnazione ricomincia il decorso del quinquennio oltre il quale la eventuale plusvalenza conseguita non è tassata.

Riflessi ai fini delle imposte indirette

La norma prevede che, per le assegnazioni e le cessioni ai soci:

- le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà;
- le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

Nessuna previsione specifica è stata assunta ai fini dell'Iva, con la conseguenza che il tributo rimane dovuto nei modi ordinari (le vendite di immobili strumentali sono operazioni esenti, salvo opzione per l'IVA).

Dott. Francesco Zanato

Area Fiscale Confapi Padova