

FOCUS GIURIDICO

*Rubrica di novità legislative e giurisprudenziali riguardanti
le piccole e medie imprese*

LE NOVITA' FISCALI DELLA FINANZIARIA 2008 PER LE P.M.I.

1. Premessa

Ogni anno, l'approvazione della legge finanziaria costituisce un importante momento per la modifica del quadro giuridico di riferimento, per quanto attiene alla fiscalità delle imprese, delle società, ma anche delle persone fisiche. Certamente, la legge finanziaria non riesce ad essere, soprattutto per il procedimento con cui è adottata ed i ristretti tempi che lo governano, il migliore strumento per una revisione sistematica, coerente ed armoniosa dei diversi sistemi, o sotto-sistemi, normativi. Ciò nonostante, nella Finanziaria per il 2008 (**legge 24 dicembre 2007, n. 244**), è possibile intravedere una linea di continuità nei provvedimenti adottati, nel senso di un riordino complessivo del regime fiscale di impresa e, pur con taluni aspetti di criticità, dell'offerta alle imprese medio-piccole di diverse opzioni per una efficace pianificazione fiscale. Cercheremo quindi di mettere in luce le principali novità recate dalla Finanziaria 2008, che possono interessare le PMI.

2. Il nuovo regime fiscale semplificato per i contribuenti "minimi"

I **commi da 96 a 117 dell'art. 1** della Finanziaria 2008 attuano un riordino delle discipline speciali previste per quei soggetti che svolgono attività di impresa o di lavoro autonomo e che, in base a diversi parametri, possono definirsi "minimi".

I vari regimi in precedenza sussistenti (dei contribuenti minimi in franchigia, delle attività marginali, il c.d. "super semplificato") sono abrogati e sostituiti da quello introdotto con la legge finanziaria. Regime che prevede l'applicazione di una imposta sostitutiva Irpef del 20%, l'esenzione dall'Irap, la non applicazione degli studi di settore, l'esonero dagli obblighi di liquidazione e versamento dell'Iva e dagli obblighi di registrazione e tenuta

delle scritture contabili (si veda anche il decreto applicativo **D.M. del Vice Ministro dell'Economia e delle Finanze del 2/1/2008**).

La disciplina si presenta come chiaramente agevolativa, ed anzi dotata di un forte *appeal*, se si considera che l'aliquota dell'imposta sostitutiva è addirittura inferiore a quella del primo scaglione Irpef. Anche se, nel valutare in concreto il vantaggio fiscale, è da osservare che il parziale esonero dagli obblighi Iva (si rinvia, per un maggior dettaglio, alla **Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 73/E del 21/12/2007**) comporta anche l'impossibilità di esercitare il diritto di detrazione dell'Iva assolta e l'obbligo di rettificare l'imposta detratta sui beni strumentali in precedenza acquistati, così come sui beni e servizi non consumati a fine 2007.

Le condizioni di accesso al regime, che è applicato senza bisogno di specifica opzione per chi integra i requisiti oggettivi e soggettivi, disegnano però il "contribuente minimo" come fortemente marginale. Deve, infatti, trattarsi di una persona fisica che produce reddito di impresa oppure di lavoro autonomo; che consegue ricavi o compensi annui non superiori ai 30 mila euro; che non effettua cessioni all'esportazione; che non sostiene spese per dipendenti, collaboratori o associati di solo lavoro; che non possiede una dotazione di beni strumentali superiore ai 15 mila euro.

3. La tassazione proporzionale dei redditi di imprese individuali e società di persone

La Finanziaria 2008 introduce una disposizione normativa che persegue la finalità, sollecitata anche in ambito comunitario, della neutralità nella tassazione dei redditi di impresa, indipendentemente dalla forma giuridica con cui l'attività è esercitata.

In questo senso, riproducendo, ma solo in parte, una disposizione che già il nostro ordinamento aveva conosciuto (art. 9, legge 388/2000), ma che era stata ben presto abrogata senza avere avuto attuazione, il legislatore consente agli imprenditori individuali ed alle persone fisiche titolari di redditi da partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice, residenti nel territorio dello Stato (redditi di società di persone) di optare per la tassazione dei redditi di impresa prodotti con aliquota proporzionale Ires (**art. 1, commi 40 ss., Finanziaria 2008**).

Aliquota che, contestualmente, è stata generalmente ridotta dal 33% al 27,5% (nuovo art. 77, Testo Unico delle Imposte sui Redditi) e che, in caso di scelta da parte dei soggetti indicati, sostituisce la ordinaria tassazione progressiva Irpef. L'opzione non può essere esercitata se le imprese o le società sono in contabilità semplificata.

Se la tassazione proporzionale al 27,5% appare generalmente meno onerosa di quella progressiva Irpef, occorre però sottolineare come siano

particolarmente restrittive le condizioni applicative, in particolare quella che prevede che i redditi prodotti ovvero imputati per trasparenza non siano prelevati dall'imprenditore o distribuiti ai soci. In caso di successivo prelievo o distribuzione, è disposto che i redditi già soggetti a tassazione separata vengano tassati secondo le modalità ordinarie, con scomputo dell'imposta già versata.

In questo modo, si limita sostanzialmente la convenienza del regime a quei soggetti che intendono realizzare politiche di reinvestimento, anche temporalmente delimitate, degli utili d'impresa. Anche se, per più approfondite considerazioni, occorrerà attendere l'emanazione del decreto attuativo che la stessa Finanziaria prevede.

4. L'estensione del regime dei conferimenti di azienda "non realizzativi" e la nuova imposta sostitutiva

Estremamente rilevante risulta l'intervento della Finanziaria 2008 (**art. 1, commi 46 e 47**) sulle operazioni straordinarie d'impresa.

L'aspetto in questa sede più interessante appare senz'altro la prevista estensione della disciplina dei conferimenti di azienda "non realizzativi" di cui all'art. 176 T.u.i.r. anche a quelli effettuati in società di persone, mentre in precedenza la norma si applicava ai soli conferimenti in soggetti Ires.

A seguito della modifica degli artt. 175 e 176 T.u.i.r., il conferimento di azienda effettuato da un soggetto imprenditore (individuale, società di persone o società di capitali) in qualunque tipo di società non comporta realizzo e quindi tassazione delle plusvalenze latenti sui beni aziendali. Tale regime di neutralità diviene regola generale e di necessaria applicazione, essendo stata contestualmente eliminata la possibilità di effettuare conferimenti di azienda "realizzativi", in precedenza ammessa dall'art. 175 T.u.i.r.

Regime di neutralità che, inoltre, è esteso anche alle ipotesi in cui il conferente o il conferitario non sia residente in Italia, a condizione che in Italia sia situata l'azienda trasferita.

L'art. 176, T.u.i.r., prevede però anche che alla neutralità del conferimento di azienda si accompagni la continuità dei valori fiscali, il conferitario subentrando nella posizione del conferente in ordine agli elementi dell'attivo e del passivo dell'azienda. L'assunzione da parte della società conferitaria dell'azienda ai valori fiscali "storici" e non a quelli, presumibilmente più alti, di mercato, comporta effetti sicuramente negativi in capo al soggetto, quali minori costi deducibili, in particolare quote di ammortamento, e maggiori plusvalenze tassabili in caso di successiva cessione dell'azienda o dei singoli beni aziendali.

Per evitare simili conseguenze in termini fiscali, la società conferitaria

può però scegliere di avvalersi della imposizione sostitutiva introdotta dalla Finanziaria 2008.

Ai sensi del nuovo comma 2-ter dell'art. 176, T.u.i.r., il conferitario può, infatti, optare per il riconoscimento fiscale dei maggiori valori attribuiti in bilancio agli elementi dell'attivo costituenti immobilizzazioni materiali ed immateriali dell'azienda ricevuta.

Tale "riallineamento" tra valori civili e valori fiscali è soggetto al pagamento di una imposta sostitutiva (che sostituisce la tassazione Irpef, Ires ed Irap) sui maggiori valori riconosciuti, determinata applicando aliquote crescenti (del 12%, 14%, 16%) per scaloni.

La Finanziaria prevede inoltre l'applicazione dell'imposizione sostitutiva anche alle operazioni di fusione e scissione, consentendo in questo modo alla società incorporante o risultante dalla fusione o a quella beneficiaria della operazione di scissione, di ottenere il riconoscimento dei maggiori valori iscritti in bilancio a seguito delle operazioni medesime.

L'entrata in vigore delle nuove disposizioni è prevista per le operazioni effettuate a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2007, mentre con riferimento alla imposizione sostitutiva, si fa rinvio ad un decreto, di natura non regolamentare, del Ministro dell'Economia e delle Finanze che, al momento, non è ancora stato emanato.

5. L'agevolazione allo scioglimento ed alla trasformazione in società semplice per le società di comodo

La disciplina delle società "non operative" o "di comodo" (di cui all'art. 30, legge 724/1994) è stata oggetto di diversi interventi normativi che ne hanno esteso notevolmente il campo applicativo, rendendola un efficace strumento in mano all'Amministrazione per contrastare fenomeni elusivi ed evasivi. La Finanziaria 2008 interviene in modo limitato sulle condizioni applicative e sulle percentuali di cui si compendia la disciplina citata. Ben più rilevante è invece la riproposizione (**art. 1, comma 129**, Finanziaria 2008) del regime di favore già contenuto nella Finanziaria 2007, per le società non operative (ai sensi dell'art. 30, legge 724/94) che siano tali nel periodo di imposta in corso al 31/12/2007 e per quelle che si trovano, alla medesima data, nel primo periodo di imposta. La disciplina di favore persegue la finalità di sollecitare la fuoriuscita dal regime fiscale di impresa da parte delle società di comodo, attraverso la previsione di misure agevolative di tassazione, ai fini delle imposte dirette ed indirette, per le società che, entro il quinto mese dalla chiusura del periodo di imposta in corso al 31/12/2007, deliberano lo scioglimento oppure la trasformazione in società semplice.