



ESTROMISSIONE AGEVOLATA DI BENI: GLI IMMOBILI
SINTESI OPERATIVA.

La Legge 28 Dicembre 2015 N.208 nel comma 115 dell'articolo 1 così statuisce:

Le società

- a) in nome collettivo,
- b) in accomandita semplice,
- c) a responsabilità limitata,
- d) per azioni
- e) e in accomandita per azioni

che entro **il 30 Settembre 2016,**

- a) assegnano
 - b) oppure cedono
1. ai soci beni immobili, diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, primo periodo, del DPR 917/86,
 2. o beni mobili iscritti in pubblici registri **non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa** possono applicare le disposizioni dei commi dal presente al comma 120, a condizione che:
 - a) tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci , ove prescritto, **alla data del 30 Settembre 2015,**
 - b) ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al **1° Ottobre 2015.**

Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 Settembre 2016 si trasformano in società semplici.

Al comma 116 si stabilisce poi che sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati, o in caso di trasformazione posseduti, e il loro costo fiscalmente riconosciuto si applica una imposta sostitutiva **dell'imposta sui redditi e dell'Irap ,**

- a) **dell' 8%**
- b) **ovvero del 10,50%** per le società non operative **in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti** a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione.

Le riserve in sospensione di imposta annullate **per effetto della assegnazione o quelle delle società che si trasformano sono a sua volta assoggettate ad imposta sostitutiva del 13 %.**

A norma del comma 117 **il valore normale degli immobili**, su richiesta della società, può essere determinato in misura pari a quello "automatico", risultante dalle rendite catastali moltiplicato per i coefficienti previsti dal primo periodo , comma 4 dell'articolo 52 del testo unico dell'imposta di registro di cui al DPR 131/1986 .



Ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, in caso di cessione, il corrispettivo della vendita, se inferiore a quanto stabilito dall'articolo 9 del DPR 917/86 o in alternativa ai sensi del primo periodo, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

In caso di trasformazione, ai sensi del comma 118 primo periodo, la differenza o plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva aumenta il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate.

In caso di assegnazione, ai sensi del secondo periodo del citato comma 118, il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute, è ridotto dal valore normale dei beni ricevuti al netto dei debiti accollati. Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui al secondo periodo del comma 1 e dai commi 5 a 8, dell'articolo 47 del Testo unico delle imposte sui redditi.

Il comma 119 prevede che - in caso di cessione o assegnazione agevolata ai soci di cui ai commi da 115 a 118 - ai fini dell'imposta proporzionale di registro, eventualmente applicabile, le aliquote di cui al DPR 131/86 siano ridotte alla metà mentre le imposte ipotecarie e catastali si applichino in misura fissa.

L'imposta sostitutiva dovuta dalle società che si avvalgono delle disposizioni di cui ai commi da 115 a 118 si versa in due soluzioni nella misura

- a) del 60 % entro il 30 Novembre 2016,
- b) del 40 % entro il 16 Giugno 2017.

Destinatari della normativa sull'estromissione agevolata dei beni sono dunque i soci delle società di persone e delle società di capitali che esercitano attività economiche commerciali con fine di lucro con esclusione dei soci degli enti diversi quali le società semplici e le società cooperative, mentre per potervi accedere occorre essere sostanzialmente già soci alla data del 30 Settembre 2015 secondo quanto stabilito dal comma 115.

L'agevolazione consiste nel pagamento da parte della società di una imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP, così come previsto dal comma 116, sulla plusvalenza di cessione o assegnazione determinata nella differenza tra il valore fiscale del bene ed il suo valore normale, che può essere assunto per gli immobili secondo il più vantaggioso criterio automatico catastale ex DPR 131/86, e nel caso di assegnazione o trasformazione nel pagamento di una ulteriore imposta sostitutiva del 13% sulle riserve in sospensione d'imposta annullate, mentre il socio cessionario o assegnatario sconta una eventuale imposta proporzionale di registro nella misura ridotta del 50% oltre le imposte ipotecarie e catastali stabilite però in misura fissa.

Aliquote proporzionali di registro agevolate dunque:

- a) del 4,5%
- b) del 1% se con i requisiti prima casa.
- c) ipocatastali Eur 200,00 cadauna.

Si dice chiaramente eventuale imposta proporzionale di registro in quanto non prevista nessuna esenzione e nessuna agevolazione ai fini dell'imposta sul valore aggiunto che in caso di applicazione comporta l'assoggettamento della cessione all'imposta di registro in misura fissa in base al noto principio dell'alternatività dell'imposizione indiretta.



Non tutti i beni in possesso dell'impresa societaria potranno essere oggetto di cessione o assegnazione agevolata ma soltanto alcuni di essi.

La norma agevolativa infatti non si applica a tutti i beni mobili registrati e non a tutte le tipologie di immobili posseduti dalle imprese, bensì solo:

- a) ai beni immobili con le esclusioni di cui al comma 2 art. 43 primo periodo DPR 917/86;
- b) ai beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali nell'esercizio dell'impresa.

Ai sensi del primo periodo dell'articolo 43 del Dpr n. 917/1986, - puntualmente richiamato dal comma 115 della Legge di stabilità 2016 ai fini dell'individuazione dei beni immobili agevolabili - , non si considerano , ai fini delle imposte sui redditi , produttivi di reddito fondiario e quindi strumentali gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte e della professione o dell'impresa commerciale da parte del possessore .

Mentre nel secondo periodo del citato articolo 43, non richiamato dal citato comma 115, si considerano in ogni caso strumentali gli immobili relativi alle imprese commerciali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni anche se dati in comodato o locazione oppure non utilizzati. Pertanto ai fini delle imposte sui redditi, gli immobili così come definiti, concorrono alla formazione del reddito d'impresa, con differenti modalità a seconda che si tratti di:

- a) immobili strumentali
- b) immobili merce
- c) immobili patrimonio.

Sono strumentali quegli immobili utilizzati durevolmente nel processo produttivo dell'impresa la cui strumentalità al processo produttivo dell'impresa si può configurare:

- a) per destinazione
- b) per natura.

Sono strumentali per destinazione quegli immobili utilizzati in via esclusiva e diretta dall'imprenditore nell'esercizio dell'impresa commerciale, indipendentemente dalla natura o dall'accatastamento. In tal caso tutte le spese inerenti a tali immobili sono deducibili totalmente dal reddito d'impresa e nel periodo d'imposta in cui si verificano secondo il principio di competenza economica.

Sono strumentali per natura i beni immobili che per loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicale trasformazione, indipendentemente dal loro utilizzo per fini imprenditoriali quindi gli immobili inclusi nelle categorie

- A/10,
- B,
- C,
- D
- ed E ,

con esclusione delle categorie che costituiscono pertinenze di immobili ad uso abitativo quali le categorie accatastate presso l'Agenzia del Territorio come

- C/2,
- C/6
- C/7.

Gli immobili strumentali dunque concorrono alla formazione del reddito d'impresa complessivo e sono pertanto esclusi dal campo di applicazione dei redditi fondiari. La partecipazione alla formazione del reddito d'impresa si verifica attraverso le eventuali plusvalenze o minusvalenze ed altri proventi iscritti in bilancio, mediante le quote annuali di ammortamento, spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione ed altri costi.

Sono considerati immobili merce e quindi non strumentali al processo produttivo dell'impresa ma oggetto dell'attività d'impresa quelli la cui produzione, il cui scambio o la cui vendita costituisce oggetto principale o secondario dell'attività commerciale dell'impresa e partecipano alla formazione del reddito d'impresa in base a costi, ricavi e rimanenze finali ed iniziali : ricavi da cessione ricavi da canoni di locazione anche finanziaria e ricavi da indennizzo..... Sono immobili merce quelli costruiti dalle società di costruzione ed oggetto di rivendita, quelli acquistati per essere venduti dalle società di intermediazione immobiliare mentre non saranno immobili merce ma immobili strumentali gli immobili delle società di pura gestione immobiliare, non oggetto di compravendita ma oggetto di locazione.

Sono immobili patrimonio , quindi in via residuale, quelli delle imprese commerciali che non costituiscono beni strumentali per l'esercizio dell'impresa e non sono beni alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa e pertanto, partecipano alla formazione del reddito d'impresa in base ai redditi derivanti dalle rendite catastali non essendo deducibili le quote di ammortamento, i costi sostenuti e le spese accessorie relative mentre eventuali plusvalenze da cessione partecipano alla formazione del reddito.

Fissati i termini della questione circa i tempi, i soggetti e l'oggetto della norma agevolativa è possibile analizzare i costi di una eventuale cessione o assegnazione di un bene immobile e la relativa convenienza.

Considerata infatti una società operativa si ha un differenziale positivo per l'impresa pari alla differenza tra le aliquote IRES ed IRAP e l'imposta sostitutiva:

$$27,50 \% + 4,97\% (\text{Al.Reg.Campania}) = 32,47\% ; 32,47\% - 8\% = 24,47 \% ,$$

che diminuirà al 21,97 % nel caso di società definita non operativa.

Per il socio assegnatario si configura un risparmio sulle ipocatastali che passano dalle aliquote complessive del 4 % alle fisse di eur 400,00 ed un notevole risparmio nella riduzione della eventuale aliquota dell'imposta proporzionale di registro che passa dal 9 % al 4,5 % e che si riduce dal 2% al 1% se il cessionario o assegnatario in possesso dei requisiti prima casa, per i fabbricati a destinazione abitativa, naturalmente con imposta di registro in misura fissa nel caso di cessione assoggettata all'imposta sul valore aggiunto.

Ma senza alcun dubbio la disposizione di maggior vantaggio consiste nella facoltà attribuita al contribuente che aderisce al regime agevolativo di poter optare tra le seguenti scelte nella determinazione del valore normale del bene:

- a) Valore di mercato come definito dall'articolo 9 del DPR 917/86 (TUIR)
 b) Valore catastale determinato con i moltiplicatori di cui all'articolo 52 del DPR 131/86 .

E' di tutta evidenza che la scelta di cui al punto b) è molto vantaggiosa essendo meramente tautologico dimostrare che il valore catastale di un immobile è generalmente inferiore al valore di mercato.

Esercitando l'opzione di cui al punto b) - di maggiore convenienza - si dovrà procedere, come ben noto, a rivalutare la rendita catastale dell'immobile del 5 % o il reddito dominicale del 25% se terreno non edificabile per poi procedere con i moltiplicatori di cui all'articolo 52 del DPR 131/86.

Tali moltiplicatori, così come modificati dal DL. 168/ 2004 e dal DL 262/2006, che variano per le diverse categorie catastali sono i seguenti :

- (A) = 120 (110 se prima casa con esclusione delle A/1 – A/7 ed A/8)
- (A/10) = 60
- (B) = 168
- (C) = 120
- (C/1) = 40,80
- (D) = 60
- (E) = 40,80
- Terreni non edificabili = 90.

Quindi se al 30 Settembre 2015 i soci Rossi, accomandatario e Bianchi, accomandante della Alfa Società in accomandita per azioni , proprietaria degli immobili di categoria catastale

A/2 in bilancio al costo di eur 198.500,00

A/8 in bilancio al costo di eur 495.000,00

Decidono di procedere all'assegnazione agevolata di cui l'uno con i requisiti prima casa avremo costi fiscali come dal seguente esempio :

	RENDITA	RIVALUTAZIONE		RENDITA RIVALUTATA	MOTIPLICATORE	VALORE CATASTALE
A/2	2.725,00	5%	136,25	2.861,25	110,00	314.737,50

COSTO
FISCALE 198.500,00

PLUSVALENZA 116.237,50

SOSTITUTIVA **9.299,00**
IVA ESENTE -

IMPOSTE INDIRETTE SOCIO ASSEGNATARIO
ACCOMANDANTE

REGISTRO 2% **PRIMA CASA RIDOTTA ALLA META'** 1% **3.147,38**

CATASTALE		200,00
IPOTECARIA		200,00
TOTALE	IMPOSTE INDIRETTE SOCIO ASSEGNATARIO ACCOMANDANTE	3.547,38

	RENDITA	RIVALUTAZIONE		RENDITA RIVALUTATA	MOTIPLICATORE	VALORE CATASTALE
A/8	11.571,00	5%	578,55	12.149,55	120,00	1.457.946,00

COSTO
FISCALE 495.000,00

PLUSVALENZA 962.946,00

SOSTITUTIVA **77.035,68**
IVA ESENTE -

IMPOSTE INDIRETTE SOCIO ASSEGNATARIO ACCOMANDATARIO

REGISTRO	9% RIDOTTA ALLA META'	4,50%	65.607,57
CATASTALE			200,00
IPOTECARIA			200,00
TOTALE	IMPOSTE INDIRETTE SOCIO ASSEGNATARIO ACCOMANDATARIO		66.007,57

E' di tutta evidenza quindi, e non occorre alcuna dimostrazione numerica, circa la convenienza dell'utilizzo della norma agevolativa ove ricorra il caso di estromettere dall'ambito societario beni immobili facendo il confronto con la naturale imposizione IRES / IRAP , REGISTRO / IPOCATASTALI anche prendendo come riferimento del valore di cessione del bene immobile il valore catastale rispetto al suo valore normale di mercato.

Raffaele Adriano Tosto.