

Circolare nr. 06 del 9 febbraio 2016

CON LA LEGGE DI STABILITÀ 2016 I BENI TORNANO NEL PATRIMONIO PERSONALE DI SOCI E IMPRENDITORI

a cura del Rag. Daniele LAURENTI, commercialista e revisore contabile

Con la legge di stabilità per il 2016 (legge n. 208 del 28.12.2015) il legislatore ha introdotto alcune agevolazioni che consentono a soci e imprenditori di estromettere alcuni beni dal regime di impresa applicando un'aliquota d'imposta agevolata. Le agevolazioni, nel complesso, consentono a numerosi contribuenti di far rientrare nel proprio patrimonio personale alcuni beni con un notevole risparmio d'imposta. Si pensi ad esempio alle immobiliari di gestione che includono al loro interno beni immobili di valore ben superiore a quello fiscalmente riconosciuto: l'assegnazione ai soci può rappresentare, in questo caso, una possibilità per realizzare i maggiori valori scontando una tassazione inferiore a quella ordinaria (con riferimento sia alle società di persone, sia alle società di capitali).

PREMESSA

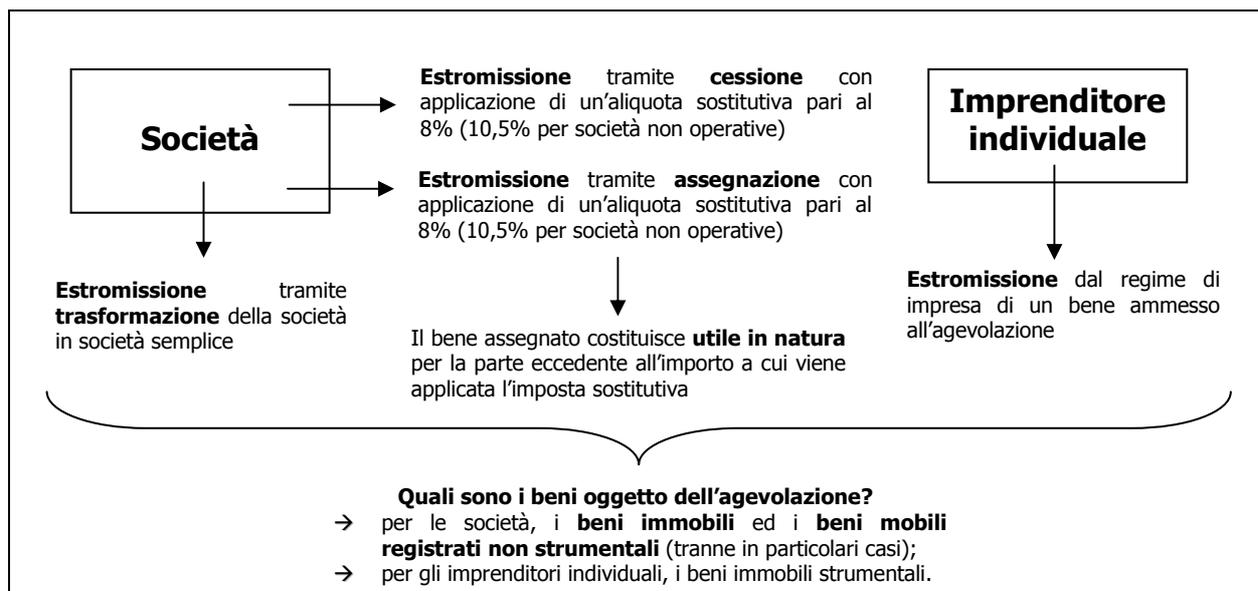
Con la **legge n. 208 del 28.12.2015** il legislatore ha introdotto **due agevolazioni che consentono**, in numerose ipotesi, di **scontare una tassazione agevolata sui beni assegnati o ceduti ai soci**, oppure sui beni immobili **estromessi dall'imprenditore individuale dal regime d'impresa**.

Le agevolazioni comprendono, in via del tutto generale, i **beni immobili non strumentali** (o beni **mobili registrati**) delle società, ivi comprese le immobiliari di gestione (rispetto alle quali viene consentita l'applicazione dell'agevolazione anche ai beni strumentali). Per effetto dell'agevolazione:

- **il plusvalore realizzato con la cessione/assegnazione è soggetto a tassazione agevolata;**
- **il socio torna nella disponibilità personale del bene.**

Le agevolazioni riguardano, peraltro, gli **immobili strumentali** degli imprenditori individuali, che potranno accedere ad un'agevolazione (simile per funzionamento e misura alla precedente) nel caso in cui **estromettano uno o più beni dal regime di impresa**.

In via generale e con le eccezioni che verranno meglio illustrate nel proseguo, **i soci e gli imprenditori individuali potranno ottenere la personale disponibilità dei beni agevolati scontando un'imposta sostitutiva dell'IRES, dell'IRPEF e dell'IRAP pari all'8%**.



Di seguito illustriamo le **agevolazioni previste per i soci di società e per gli imprenditori individuali.**

HO UNA SOCIETÀ, POSSO APPLICARE L'AGEVOLAZIONE? A QUALI BENI?

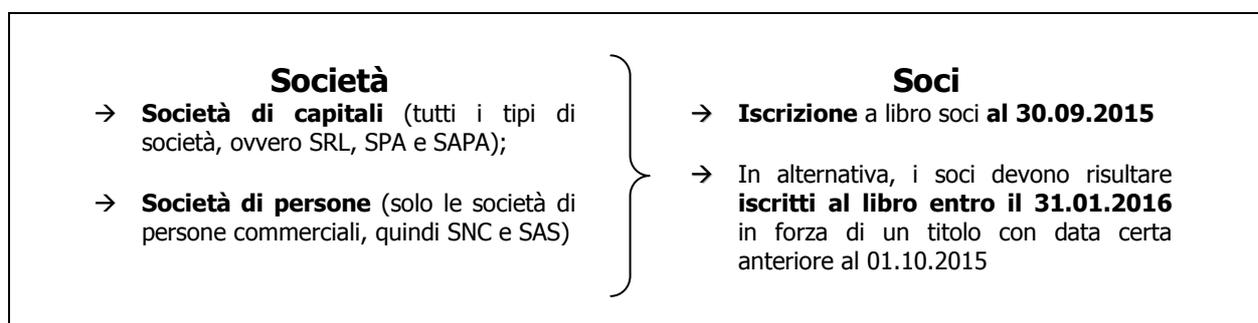
Con riferimento alle condizioni per l'applicazione dell'agevolazione, si deve segnalare che **la procedura, coinvolgendo almeno due soggetti, necessita della verifica di alcune condizioni di carattere soggettivo ed oggettivo, sia in capo alla società, sia in capo al socio.**

Con riferimento alla **natura giuridica delle società**, la legge di stabilità 2016 prevede che l'agevolazione possa essere applicata con riferimento alle **società di persone commerciali** (SNC e SAS) ed alle **società di capitali** (SRL, SPA e SAPA).

Relativamente ai soci, **le agevolazioni sono concesse alla condizione che:**

- i soci **siano iscritti a libro soci al 30.09.2015** (se il libro soci è previsto);
- i soci vengano **iscritti a libro soci entro il prossimo 31.01.2016** in forza di un **titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 01.10.2015.**

L'agevolazione compete anche nel caso in cui **le partecipazioni siano intestate ad una società fiduciaria.** Con riferimento alle partecipazioni in usufrutto, l'agevolazione va riferita al **nudo proprietario.**



Con riferimento, invece, ai beni agevolati, **possono essere oggetto della misura agevolativa i beni immobili non strumentali** (sia terreni che fabbricati) ed i **beni mobili iscritti nei pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali** (fatta eccezione per le partecipazioni in società).



Stante il **generale divieto** previsto in riferimento agli **immobili strumentali**, si deve precisare che le **immobiliari di gestione** che contemplano nel patrimonio immobili strumentali **possono accedere in ogni caso all'agevolazione** anche con riferimento a tali beni. In questo caso, la natura dell'attività esercitata determina in via automatica la loro inclusione.

BENI AGEVOLABILI

I	Immobili non strumentali.
II	Immobili strumentali di società di gestione.
III	Beni mobili registrati non strumentali.

QUALI SONO I BENEFICI FISCALI?

Con riferimento alla tassazione in capo alla società, il **beneficio fiscale** è rappresentato, da una parte, dall'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP, e dall'altra dalla determinazione delle plusvalenze assumendo quale valore di riferimento il valore catastale. Si deve rilevare, inoltre, la possibilità di applicare un'aliquota sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito dell'assegnazione ai soci.

Analizzando le varie ipotesi agevolate, si deve segnalare che:

- nell'ipotesi di assegnazione di un bene, mentre il regime ordinario prevede l'assegnazione sulla base del valore normale (meno il costo fiscalmente riconosciuto), il regime agevolato consente l'assegnazione sulla base del valore normale o catastale (meno il costo fiscalmente riconosciuto). Al maggior valore determinato dall'assegnazione si applica l'imposta sostitutiva dell'8% (10,5% per le società non operative);
- nell'ipotesi di cessione di un bene, mentre il regime ordinario prevede l'assegnazione sulla base del corrispettivo (meno il costo fiscalmente riconosciuto), il regime agevolato consente l'assegnazione sulla base del valore maggiore tra il corrispettivo e quello normale o catastale (meno il costo fiscalmente riconosciuto). Al maggior valore determinato dalla cessione si applica l'imposta sostitutiva dell'8% (10,5% per le società non operative);
- nell'ipotesi di trasformazione della società, mentre il regime ordinario prevede l'assegnazione sulla base del valore normale (meno il costo fiscalmente riconosciuto), il regime agevolato consente l'assegnazione sulla base del valore normale o catastale (meno il costo fiscalmente riconosciuto). Al maggior valore determinato dalla cessione si applica l'imposta sostitutiva dell'8% (10,5% per le società non operative);

Con riferimento all'aliquota applicabile, oltre a quanto esposto sopra, si riepilogano le aliquote applicabili e applicate in precedenti occasioni di estromissione.

ALiquota d'IMPOSTA SOSTITUTIVA (IRPEF-IRES-IRAP)

Società operativa				8%
Società non operativa				10,5%
Riserva in sospensione d'imposta				13%
Regime delle società non operative ed applicazione dell'aliquota				
2013	2014	2015	Aliquota	
Operativa	Operativa	Non operativa	8%	
Non operativa	Operativa	Non operativa	10,5%	
Non operativa	Operativa	Esclusa	8%	
Esclusa	Esclusa	Esclusa	8%	

In materia di determinazione dei maggiori valori sulla base del valore catastale, si deve precisare che è **facoltà del contribuente determinare il valore del bene in una qualsiasi misura compresa nel valore minimo del valore**

catastale, e quello massimo valore normale. Pertanto, il contribuente avrà la **possibilità di determinare** (entro un preciso range) **il valore da assoggettare ad aliquota sostitutiva**.



A titolo esemplificativo, nel caso in cui venga assegnato al socio un immobile iscritto al valore fiscale di 60.000 euro, con valore catastale 80.000 euro e valore normale di 110.000 euro, il contribuente potrà decidere di assoggettare ad aliquota sostitutiva un importo compreso tra 20.000 (ovvero 80.000-60.000) e 50.000 euro (ovvero 110.000-60.000).

Il regime fiscale di tassazione delle assegnazioni si applica sia in materia di imposte dirette, sia in materia di imposte di registro. **Rimane esclusa** dall'applicazione dell'agevolazione **l'IVA, che resta dovuta secondo le disposizioni ordinarie**. In materia di **imposta di registro**, invece, viene prevista:

- la riduzione del 50% dell'imposta;
- l'applicazione della tassazione in misura fissa per le imposte ipotecarie e catastali.



*Si segnala che per le cessioni soggette ad IVA, la base imponibile è rappresentata per le cessioni a titolo oneroso **dal corrispettivo**, mentre per le assegnazioni dal **prezzo di acquisto** o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.*

Per l'applicazione dell'**imposta di registro**, invece, si deve fare riferimento al **valore venale** del bene (o al **valore catastale** nel caso di assegnazione di immobili abitativi a persone fisiche). Pertanto, si potrebbe verificare in concreto una "scollatura" tra il valore dei beni assegnati/ceduti ai fini dell'imposta sostitutiva ed ai fini IVA/imposte di registro.

SONO UN IMPRENDITORE INDIVIDUALE, POSSO APPLICARE L'AGEVOLAZIONE? A QUALI BENI?

Rispetto alle **condizioni** per l'applicazione dell'agevolazione, la **procedura di estromissione necessita della verifica di alcune condizioni di carattere soggettivo ed oggettivo, sia in capo all'imprenditore, sia in capo all'oggetto dell'agevolazione**.

Con riferimento ai **soggetti interessati** la procedura di estromissione agevolata è rivolta **solo ed esclusivamente agli imprenditori individuali** (indipendentemente dal regime contabile adottato). Rimangono **esclusi** dall'agevolazione, quindi, gli **esercenti arti e professioni, così come le società di ogni genere**. Si deve osservare che possono **beneficiare del regime agevolato gli imprenditori abituali che rispettano le seguenti condizioni**:

- risultano in **attività alla data del 31.10.2015** ed alla stessa data i beni da assoggettare all'agevolazione devono **risultare posseduti dall'imprenditore**;
- le **medesime condizioni devono sussistere alla data del 01.01.2016**.



*Nel caso in cui l'imprenditore cessi l'attività in data antecedente al **01.01.2016**, quindi, **non si applica alcuna agevolazione** in quanto il presupposto per l'attribuzione del bene si è già verificato. Allo stesso modo, l'agevolazione non può essere applicata nel caso in cui l'imprenditore **abbia ceduto in affitto o usufrutto l'unica azienda prima della data di riferimento (01.01.2016)**.*

Nel caso di **eredità o donazione**, invece, si ritiene che l'erede o il donatario che proseguano l'attività **possano accedere al regime agevolato**.

Con riferimento, invece, ai beni agevolati, **possono essere oggetto della misura agevolativa i beni immobili strumentali per natura o destinazione**. Al riguardo, si segnala che **non possono rientrare nell'ambito dell'agevolazione i beni ad uso promiscuo ed i beni in leasing, così come i beni merce e patrimoniali**. Come anticipato sopra, rispetto al **periodo di attività dell'imprenditore individuale**, il **requisito del possesso e della strumentalità deve sussistere sia alla data del 31.10.2015 che alla data del 01.01.2016**.

Si considerano **immobili strumentali per destinazione** i terreni ed i fabbricati utilizzati in modo esclusivo per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore. Per tale tipologia di immobili non assume alcun rilievo la

categoria catastale di appartenenza: può darsi, quindi, che un immobile ad uso abitativo possa essere assoggettato all'agevolazione nel caso in cui abbia **concreta destinazione strumentale** rispetto allo svolgimento dell'attività d'impresa.

Rientrano nella definizione di immobili strumentali per destinazione, inoltre, i **beni che abbiano come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività imprenditoriale**. In questo caso, però, la **locazione dell'immobile a terzi esclude il vincolo esclusivo di strumentalità**, che invece può essere comunque riconosciuto con riferimento ai beni strumentali per natura.

Ai sensi dell'articolo 43 TUIR si considerano **strumentali per natura** i beni che **per le loro caratteristiche non sono suscettibili di un'utilizzazione diversa senza radicali trasformazioni**. Rientrano in tale categoria i **beni censiti in catasto** nelle categorie B, C, D, E o nella categoria A/10 (la cui destinazione risulti da titolo edilizio). Come anticipato sopra, **in questo caso la strumentalità del bene non viene meno nemmeno nel caso di locazione dell'immobile**.

SCHEMA RIEPILOGATIVO

Soggetti agevolati	Solo ed esclusivamente imprenditori individuali, con esclusione quindi di esercenti arti e professioni e società.
Immobili agevolati	Immobili strumentali per natura. Immobili strumentali per destinazione.

QUALI SONO I BENEFICI FISCALI?

Con riferimento al regime di tassazione, **il beneficio fiscale è rappresentato**, da una parte, **dall'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP**, e dall'altra **dalla determinazione delle plusvalenze assumendo quale valore di riferimento il valore catastale**.

Analizzando le ipotesi agevolate, si deve segnalare che:

- **l'imprenditore individuale può estromettere un immobile strumentale dal regime d'impresa adottando il valore normale del bene**. Alla plusvalenza data dalla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e il valore normale dell'immobile si applica **l'imposta sostitutiva dell'8%**;
- **l'imprenditore individuale può estromettere un immobile strumentale dal regime d'impresa adottando il valore catastale del bene**. Alla plusvalenza data dalla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e il valore catastale dell'immobile si applica **l'imposta sostitutiva dell'8%**.



Il valore fiscalmente riconosciuto di un bene viene determinato assumendo il valore dello stesso nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2015.

Con riferimento all'aliquota applicabile, **a differenza di quanto previsto in materia di assegnazione agevolata dei beni, viene prevista una sola aliquota dell'8% applicabile a tutte le ipotesi di applicazione dell'estromissione**.

Le nostre circolari sono scaricabili gratuitamente sul sito

www.studiocla.it

oppure sulla nostra pagina [Facebook](#)

