

## **Assegnazione, cessione dei beni di impresa ed estromissione dell'imprenditore individuale: è proroga**

Con la **legge di Bilancio 2017** il legislatore ha **prorogato** i termini per accedere alla procedura agevolata di **assegnazione, cessione e trasformazione** dei beni d'impresa e di **estromissione dei beni dell'imprenditore individuale**. Come noto, i due regimi sono stati **introdotti dalla legge n. 208/2015 per favorire l'estromissione di alcuni beni dal regime d'impresa e prevedevano, quale scadenza: i) il 30.09.2016** per il perfezionamento delle procedure di assegnazione, cessione e trasformazione agevolate; **ii) il 31.05.2016** per il **perfezionamento dell'estromissione dei beni immobili strumentali dell'imprenditore individuale**. Con legge di Bilancio 2017 i termini per accedere ai **due regimi agevolati sono stati prorogati, rispettivamente, al 30.09.2017 ed al 31.05.2017 per consentire una maggior fruizione del regime agevolato** (per l'estromissione, però, la proroga si applica solo dal 01.01.2017 al 31.05.2017). Ricordiamo che con la procedura di assegnazione, cessione e trasformazione **possono essere oggetto dell'agevolazione i beni immobili non strumentali per destinazione** (sia terreni che fabbricati) ed i **beni mobili iscritti nei pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali** (fatta eccezione per le partecipazioni in società). **Non possono rientrare nell'agevolazione sia i beni strumentali per natura, sia i beni patrimoniali utilizzati direttamente per lo svolgimento dell'attività** (immobili di gallerie commerciali, centri sportivi, villaggi turistici e per il settore agricolo i terreni utilizzati per la coltivazione/allevamento. Con riferimento, invece, all'estromissione ad opera dell'imprenditore, i beni che **possono essere oggetto della misura agevolativa sono i beni immobili strumentali per natura o destinazione**. Al riguardo, **non possono rientrare nell'ambito dell'agevolazione i beni ad uso promiscuo ed i beni in leasing**, così come i beni merce e patrimoniali.

### **Premessa**

La **legge di Bilancio 2017** ha previsto la proroga di alcuni interventi agevolativi in materia di estromissione dei beni dal regime di impresa. In particolare, **nel corso del 2016 sono decorsi i termini di perfezionamento delle procedure:**

- di **assegnazione o cessione dei beni della società**, oppure di **trasformazione** della società di gestione, **il cui termine scadeva lo scorso 30.09.2016;**
- di **estromissione dei beni degli imprenditori**, il cui **termine scadeva lo scorso 31.05.2016.**

Entrambe le procedure, come noto, **prevedevano la possibilità di applicare alle plusvalenze realizzate nella procedure di assegnazione-estromissione con aliquota sostitutiva** (in generale, dell'8%).

Ora, con i commi 565 e 566 della legge di Bilancio 2017, viene prevista la **possibilità di accedere alle medesime procedure agevolate per le operazioni perfezionate dal decorso dei termini previsto dalla legge n. 208/2015 fino al 2017**. Nel dettaglio, viene prevista:

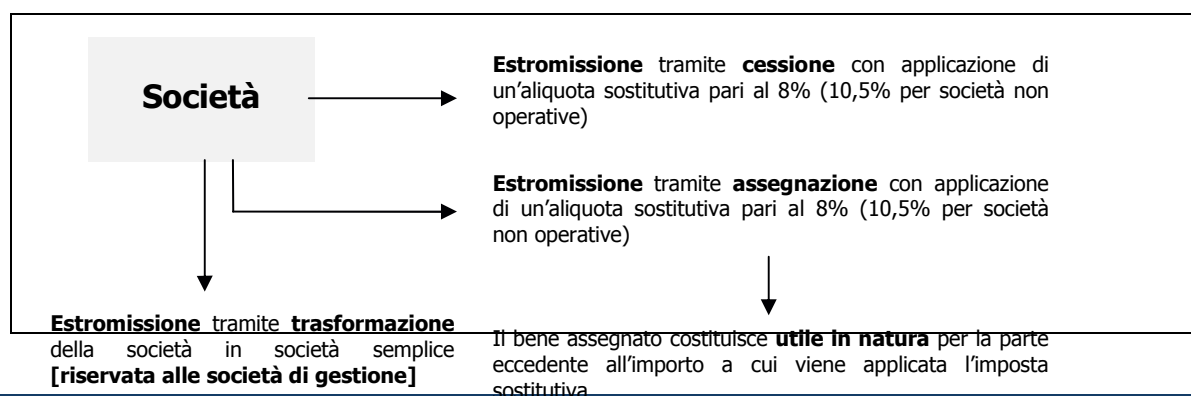
- la **proroga della procedura di assegnazione**, cessione e trasformazione agevolata fino al prossimo **30.09.2017**;
- la **proroga della procedura di estromissione fino al prossimo 31.05.2017** (in particolare, dal 01.01.2017 al 31.05.2017).

In entrambi i casi, i **versamenti relativi alle procedure potranno essere effettuati entro il 30.11.2017 ed il 16.06.2018**.

TERMINI PROROGATI	
Termine ordinario	Termine prorogato
Assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate: <b>30.09.2016</b>	Prorogato al: <b>30.09.2017</b>
Estromissione agevolata dei beni dell'imprenditore: <b>31.05.2016</b>	Prorogato al: <b>31.05.2017</b>

### **ASSEGNAZIONE, CESSIONE E TRASFORMAZIONE AGEVOLATA**

In buona sostanza, **le procedure di cessione, assegnazione e trasformazione agevolata consentono di applicare un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP del 8% sulle plusvalenze che emergono in capo alla società a seguito delle operazioni** (10,5% se la società è risultata non operativa per almeno due periodi d'imposta negli ultimi tre) e del **13% sulle riserve in sospensione d'imposta**, nonché applicare **l'imposta di registro in misura ridotta del 50%** e le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa. Viene prevista, inoltre, la possibilità di **assumere, per la determinazione delle plusvalenze, il valore catastale degli immobili in luogo di quello normale**. Nel caso di **assegnazione**, altresì, viene consentita la riduzione del **valore dell'utile in natura dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva**.



**ATTENZIONE!** Si segnala che **non viene previsto lo scioglimento obbligatorio della società**. Le procedure di estromissione dei beni, quindi, possono fruire dell'agevolazione a prescindere che sia estromesso un bene, un complesso di beni o l'intero complesso aziendale. **La possibilità di accedere all'agevolazione non è preclusa nemmeno nel caso in cui la società sia in liquidazione.**

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

**Non possono rientrare** nell'agevolazione sia i **beni strumentali per natura**, sia i **beni patrimoniali utilizzati direttamente per lo svolgimento dell'attività** (immobili di gallerie commerciali, centri sportivi, villaggi turistici e per il settore agricolo i terreni utilizzati per la coltivazione/allevamento <sup>(1)</sup>).

<b>AMBITO OGGETTIVO – I BENI</b>	
<b>Ammessi</b>	Beni <b>immobili non strumentali</b> per destinazione. Beni <b>mobili iscritti nei pubblici registri</b> non utilizzati quali beni strumentali.
<b>Esclusi</b>	Beni <b>strumentali per natura</b> . Beni patrimoniali <b>utilizzati direttamente per lo svolgimento dell'attività</b> .

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 segnala 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

<sup>1</sup> Il medesimo principio vale anche per i **beni mobili registrati**: non possono essere quindi agevolati le auto per le attività di noleggio, aeromobili e imbarcazioni delle scuole di addestramento e così via.

**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);

E' possibile **attestarsi su un valore intermedio compreso tra il valore catastale ed il valore normale** e determinare scelte diverse per ogni singolo bene "estratto" dall'impresa. Potrà quindi verificarsi, a titolo esemplificativo, che un bene venga **assegnato per il suo valore normale**, mentre un altro **venga assegnato con applicazione del valore catastale**, e così via. Nella sopra menzionata ipotesi di **cessione della nuda proprietà al socio titolare di diritto reale**, il valore di assegnazione deve essere **calcolato sottraendo al valore della piena proprietà** (normale/catastale) **il valore del diritto reale calcolato sulla base del valore normale/catastale** (in ogni caso confrontato con il valore fiscale).

Nel caso in cui il valore fiscale sia più alto del valore di assegnazione, **non si applicherà alcuna imposta sostitutiva all'assegnazione e la relativa minusvalenza non è deducibile dal reddito.**

<b>ALIQUTA D'IMPOSTA SOSTITUTIVA (IRPEF-IRES-IRAP)</b>	
Società operativa	<b>8%</b>
Società non operativa	<b>10,5%</b>
Riserva in sospensione d'imposta	<b>13%</b>

In materia di determinazione della plusvalenza sulla base del valore catastale, **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.** Con riferimento alla determinazione catastale, **occorre considerare il reddito dominicale dei terreni moltiplicato per 75.** A tale somma si deve applicare una **rivalutazione del 25%.** Per quanto concerne il valore degli immobili, invece, si deve considerare la **rendita catastale moltiplicata per 100, rivalutata del 5%** e rivalutata ulteriormente **del 20% o del 40% nel caso in cui il fabbricato sia iscritto nella categoria B.**

### La proroga

Con riferimento a tali procedure, **la legge di Bilancio 2017** stabilisce che **le disposizioni introdotte originariamente dalla legge n. 208/2015 si applicano anche alle procedure perfezionate successivamente al 30.09.2016 ed entro il 30.09.2017.**

In questo casi i versamenti rateali dell'imposta sostitutiva devono essere effettuati nel rispetto delle seguenti scadenze:

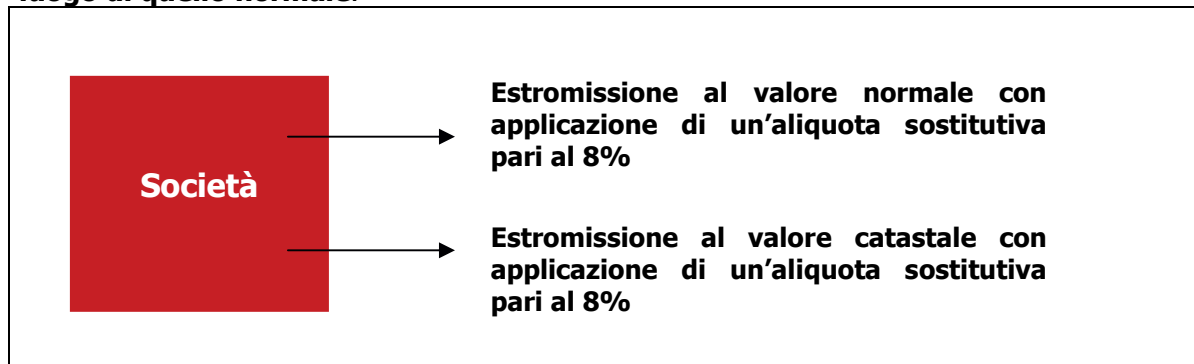
- entro il **30.11.2017** per il **60%** dell'imposta sostitutiva;
- entro il **16.06.2018** per il **40%** dell'imposta sostitutiva.

<b>LA PROROGA</b>	
<b>Termine per il perfezionamento delle operazioni</b>	<b>Termini per il versamento dell'imposta sostitutiva</b>
<b><u>30.09.2017</u></b>	60% dell'imposta: <b>30.11.2017</b>
	40% dell'imposta: <b>16.06.2018</b>

### **ESTROMISSIONE DEI BENI DELL'IMPREDITORE**

In buona sostanza, **la procedura di estromissione dal regime d'impresa consente di:**

- applicare un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'IRAP **del 8% sulle plusvalenze che emergono a seguito dell'operazione di estromissione;**
- **assumere, per la determinazione delle plusvalenze, il valore catastale degli immobili in luogo di quello normale.**



Con riferimento 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**.

Con riferimento, invece, ai **beni agevolati**, possono essere oggetto della misura agevolativa i **beni immobili strumentali per natura o destinazione**. Al riguardo, **non possono rientrare nell'ambito dell'agevolazione i beni ad uso promiscuo ed i beni in leasing**, così come i beni merce e patrimoniali.

#### **OSSERVA**

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. Sull'argomento, la FNC ricorda la pronuncia della **Corte di Cassazione n. 6378/1991**, ai sensi della quale gli **immobili affittati a terzi** rientrano nella categoria degli **immobili strumentali per destinazione** qualora abbiano come **unica destinazione** quella di essere **direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali** e non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello

## del complesso aziendale in cui sono inseriti.

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**.

**Il regime agevolato si applica nel caso in cui gli immobili strumentali siano indicati nell'inventario di cui all'articolo 2217 cc oppure, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili o nel registro IVA acquisti. Relativamente alla sussistenza della condizione richiesta, però, si deve segnalare un problema di diritto intertemporale.** Quanto appena esposto rispetto all'indicazione nell'inventario dei beni per il riconoscimento della strumentalità del bene **non è richiesto per i beni acquistati prima del 01.01.1992, che corrisponde alla data di entrata in vigore della legge n. 413/91** (con cui, appunto, viene richiesta l'indicazione nell'inventario del bene).

### SCHEMA RIEPILOGATIVO

<b>Soggetti agevolati</b>	Solo ed esclusivamente imprenditori individuali, con esclusione quindi di esercenti arti e professioni e società.
<b>Immobili agevolati</b>	Immobili strumentali per natura (anche se locato o concesso in uso a terzi). Immobili strumentali per destinazione (solo se utilizzato direttamente ed esclusivamente per l'esercizio dell'impresa).

Analizzando le ipotesi agevolate, si segnala 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%;**
- **l'imprenditore può estromettere un bene attestandosi su un valore intermedio tra i precedenti.**

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.**

In materia di determinazione della plusvalenza 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.** Con riferimento alla determinazione catastale, **occorre considerare il reddito dominicale dei terreni moltiplicato per 75.** A tale somma si deve applicare una **rivalutazione del 25%.** Per quanto concerne il valore degli immobili, invece, si deve considerare la **rendita catastale moltiplicata per 100, rivalutata del 5%** e rivalutata ulteriormente **del 20% o del 40% nel caso in cui il fabbricato sia iscritto nella categoria B.**

### La proroga

Con riferimento a tale procedura, **la legge di Bilancio 2017** stabilisce che **le disposizioni introdotte dalla legge n. 208/2015 si applicano anche alle procedure perfezionate dal 01.01.2017 al 31.05.2017,** a condizione che i beni interessati siano posseduti alla data del 31.10.2016

Anche in questo caso i versamenti rateali dell'imposta sostitutiva devono essere effettuati nel rispetto delle seguenti scadenze:

- entro il **30.11.2017** per il **60%** dell'imposta sostitutiva;
- entro il **16.06.2018** per il **40%** dell'imposta sostitutiva.

<b>LA PROROGA</b>	
<b>Termine per il perfezionamento delle operazioni</b>	<b>Termini per il versamento dell'imposta sostitutiva</b>
<b><u>Dal 01.01.2017 al 31.05.2017</u></b>	60% dell'imposta: <b>30.11.2017</b>
	40% dell'imposta: <b>16.06.2018</b>