

Ai gentili clienti
Loro sedi

Cessione agevolata: se l'immobile è costruito dal cedente l'IVA si detrae dall'IRPEF

Gentile cliente, la informiamo che con l'articolo 1 commi da 115 a 120 della legge n. 208 del 28.12.2015 il legislatore ha (re)introdotta un incentivo a favore delle **estromissioni di beni dal regime d'impresa, riconoscendo loro un trattamento fiscale agevolato**. Nel dettaglio, viene prevista **i) l'applicazione di un'imposta sostitutiva sui redditi e IRAP** (in generale, pari all'8%, mentre nel caso in cui la società sia non operativa la tassazione arriva al 10,5%); **ii) l'applicazione di un'imposizione ridotta sull'imposta di registro, ipotecaria e catastale**. Non viene previsto, invece, **alcun trattamento agevolato con riferimento all'IVA**, che pertanto dovrà essere **applicata nella misura prevista dalla legge** (non sussistono deroghe nemmeno in riferimento agli adempimenti ed ai termini di versamento). Sull'argomento, però, si deve segnalare l'istituzione di una nuova agevolazione, in materia IVA ed IRPEF, che può essere applicata contemporaneamente alla procedura di assegnazione/cessione. Nel dettaglio, viene previsto che **se l'immobile è costruito dal cedente, il soggetto IRPEF cessionario** può beneficiare della **detrazione** prevista dal comma 56 dell'art. 1 legge n. 208 del 28.12.2015. Per effetto di tale agevolazione, **l'IVA sugli immobili ceduti** può essere **detratta dall'IRPEF nella misura del 50% in dieci rate** di pari importo. L'agevolazione, dunque, è utilizzabile tutte le volte che un soggetto IRPEF (persone fisiche o società) si renda **cessionario** di unità **immobiliari residenziali cedute dall'impresa costruttrice**.

Premessa

Con la legge n. 208 del 28.12.2015 il legislatore ha **reintrodotta la procedura di assegnazione agevolata dei beni ai soci**. In buona sostanza, l'incentivo **consente di assoggettare i beni, "estratti" dal regime d'impresa ed assegnati/ceduti ai soci, ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (IRES ed IRAP) pari al 8%**. Viene inoltre prevista la riduzione al 50%

dell'imposta di registro, mentre non viene prevista alcun trattamento di favore (salvo quanto si vedrà nel proseguo) in **materia IVA**.

Oltre alle menzionate ipotesi di **cessione** ed **assegnazione**, si segnala che l'estromissione dei beni può essere operata anche **tramite trasformazione in società semplice** delle **immobiliari di gestione**, con effetti fiscali sostanzialmente identici all'assegnazione dei singoli beni.

Con riferimento alle **cessioni**, i soci soggetti IRPEF hanno la possibilità di beneficiare contemporaneamente:

- della **procedura di cessione agevolata** con applicazione dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRAP in capo alla società;
- della **detrazione del 50% dell'IVA** nel caso in cui l'immobile sia stato costruito dal cedente.

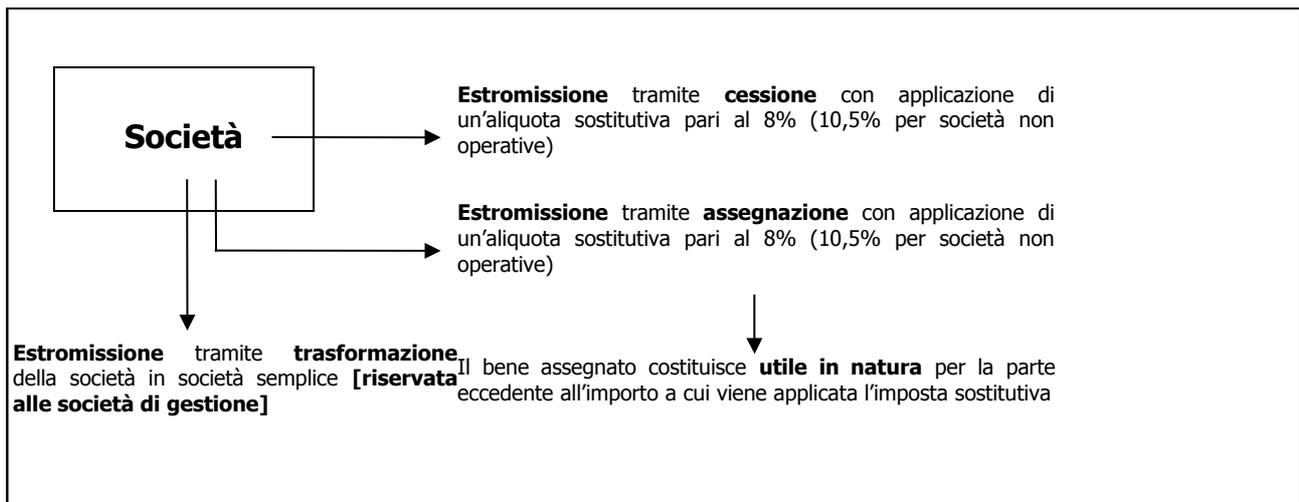
La **detrazione dall'IRPEF del 50%** costituisce un'**autonoma agevolazione** scollegata all'assegnazione/cessazione agevolata, pertanto soggetta a **condizioni specifiche**. Qualora **sussistano i presupposti** per l'applicazione dell'assegnazione/cessazione agevolata e per la detrazione dell'IVA sull'acquisto, **nulla vieta che il contribuente possa beneficiare di entrambe le agevolazioni, anche contemporaneamente**.

In via estremamente riassuntiva, qualora **il socio sia un soggetto IRPEF** e sia cessionario di un **immobile costruito dalla società**, potrà beneficiare di una **detrazione pari al 50% dell'IVA** versata in **dieci rate** annuali di pari importo.

Il regime agevolato di assegnazione, cessione e trasformazione

Le procedure di cessione, assegnazione e trasformazione agevolata consentono di:

- **applicare un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP del 8% sui maggiori valori 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**;
- **assumere, per la determinazione delle plusvalenze, il valore catastale degli immobili in luogo di quello normale**;
- nel caso di **assegnazione**, di **ridurre il valore dell'utile in natura dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva**;
- applicare **l'imposta di registro in misura ridotta del 50%** e le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa.



OSSERVA

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 alle **condizioni** per l'applicazione dell'agevolazione, **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**. La **manca** di tali condizioni (o anche di una sola) **non consente l'applicazione del regime agevolato** di estromissione (così come chiarito dal CNN).

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). Dall'elenco rimangono escluse, come segnalato dal CNN, le **società cooperative**.

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). Secondo quanto precisato dal CNN, **non possono rientrare nell'agevolazione sia i beni strumentali per natura, sia i beni patrimoniali utilizzati direttamente per lo svolgimento dell'attività**. Si segnala che, al contrario di quanto previsto per la qualità di socio, **non sussistono vincoli temporali al possesso dei beni agevolati**.

OSSERVA

Stante il generale divieto previsto in riferimento agli immobili strumentali, **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 AMMESSI ALL'AGEVOLAZIONE

I	Terreni agricoli o edificabili.
II	Fabbricati strumentali per natura purché locati o concessi in comodato a terzi, oppure non utilizzati direttamente.
III	Beni merce (abitativi o strumentali)
IV	Beni patrimonio, ovvero abitazioni/terreni locati o non utilizzati per l'attività.

ATTENZIONE! Gli elementi costitutivi della fattispecie agevolativa, specie in relazione alla natura dei beni, vanno verificati alla data della operazione di assegnazione/cessione, intendendosi per tale la data dell'atto e non ad esempio la data della delibera di assegnazione (nel caso, la destinazione del bene dovrà risultare dall'atto di assegnazione). Il CNN al riguardo ha rappresentato che l'operazione potrebbe porre alcune problematiche in termine di elusione.

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 31.1.2016** in forza di un **titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 01.10.2015.**

La cessione del bene. Il regime agevolato di tassazione ed i suoi effetti

Come anticipato in premessa, **la detrazione IRPEF pari al 50% dell'IVA versata** si applica agli atti di cessioni. Nel proseguo, quindi, analizzeremo gli **effetti della procedura agevolata sulle cessioni** e i margini di applicazione della detrazione IRPEF.

Con riferimento alla tassazione in capo alla società, **il beneficio fiscale del regime agevolato 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.**

Con specifico riferimento alla **cessione del 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);

ESEMPIO

Ipotizziamo che la società BETA SRL (operativa) assegni un bene al socio B con le seguenti caratteristiche:

ESEMPIO	
Valore di cessione	300.000
Valore normale	300.000
Costo fiscalmente riconosciuto	100.000

Applicando il regime ordinario, l'imposta che ne risulta sarebbe la seguente:

IMPONIBILE = 300.000 - 100.000 = 200.000 euro

IRES = 200.000 * 27,5% = **55.500 euro**

Applicando il **regime agevolato**, invece, l'imposta che ne risulta è la seguente:

ESEMPIO		
	Imponibile	Imposta
Valore normale	300.000 - 100.000 = 200.000	200.000 * 8% = 16.000

Le cessioni **non comportano alcuna tassazione in capo al socio** (a differenza delle assegnazioni).

Come anticipato in premessa, il regime fiscale di tassazione delle assegnazioni si applica anche in materia di imposte di registro. **Rimane esclusa** dall'applicazione dell'agevolazione **l'IVA, che resta dovuta secondo le disposizioni ordinarie** (salvo quanto verrà rappresentato nel proseguo).

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.**

OSSERVA

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.** Con riferimento alle operazioni soggette ad imposta di registro il CNN ha aperto all'applicazione del **valore catastale anche per tutti i beni diversi da quelli di natura abitativa.** Sull'argomento si ritiene però necessario un chiarimento ufficiale.

Le aliquote agevolate applicabili sono le seguenti:

ALIQUOTA APPLICABILI	
Aliquota	Ipotesi
1%	Ricorrono le condizioni per le agevolazioni prima casa.
4,5%	Beni diversi dai terreni agricoli.
7,5%	Terreni agricoli a seguito dell'aumento dell'aliquota dell'imposta di registro al 15% - art. 1 comma 905 legge stabilità 2016.
2%	Assegnazione di cui all'art. 4 lett. d) n 2 tariffa parte prima del Tur aventi a oggetto fabbricati destinati specificatamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione nonché aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze (art. 4 lett. a) tariffa parte prima del Tur) nel rispetto dei termini previsti ex lege.
Misura fissa	Trasformazione in società semplice.

Per poter fruire del regime agevolato, gli **atti di assegnazione, cessione o trasformazione devono essere effettuati entro il prossimo 30.09.2016.**

La detrazione dell'IVA

Stante l'applicazione dell'IVA nella misura ordinaria, viene prevista, a favore dei **soggetti IRPEF**, una nuova e diversa agevolazione, che potrebbe trovare applicazione contemporanea con la cessione agevolata. Ci si riferisce, in particolare, all'articolo 1, comma 56 della legge di stabilità per il 2016 (legge n. 208 del 28.12.2016), il quale stabilisce quanto segue:

→ **"Ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, si detrae dall'imposta lorda, fino alla concorrenza del suo ammontare, il 50 per cento dell'importo corrisposto per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto in relazione all'acquisto, effettuato entro il 31 dicembre 2016,**

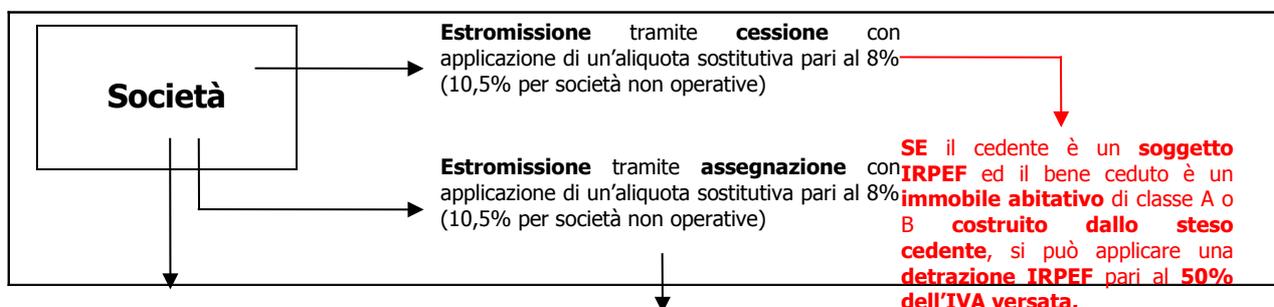
di **unità immobiliari a destinazione residenziale**, di classe energetica A o B ai sensi della normativa vigente, **cedute dalle imprese costruttrici delle stesse**. La detrazione di cui al precedente periodo è pari al **50 per cento dell'imposta dovuta** sul corrispettivo d'acquisto ed è **ripartita in dieci quote costanti** nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei nove periodi d'imposta successivi".

Sulla base di tale disposizione, nel caso in cui la procedura di cessione agevolata abbia ad oggetto un immobile costruito dal cedente, il socio soggetto IRPEF può accedere, contemporaneamente, alla detrazione di una quota dell'imposta sul valore aggiunto.

Stante quanto appena illustrato con riferimento alle condizioni per applicare la procedura di assegnazione/cessione agevolata, il contribuente può beneficiare di tale ulteriore agevolazione nel rispetto delle seguenti condizioni aggiuntive:

- **qualità del socio:** il socio cessionario deve essere un soggetto IRPEF (ad esempio persona fisica o società di persone);
- **qualità dell'immobile:** oggetto dell'agevolazione è la cessione di immobili a destinazione residenziale di classe A o B;
- **qualità del cedente:** il cedente deve essere l'impresa costruttrice dell'immobile;
- **termini:** con riferimento al termine previsto dall'agevolazione, si deve segnalare che per l'accesso contemporanea alle agevolazioni la cessione deve essere perfezionata entro e non oltre il prossimo 30.09.2016. Nonostante il comma 56 della legge di stabilità per il 2016 preveda quale termine ultimo per l'applicazione dell'agevolazione il prossimo 31.12.2016, deve essere rispettato il più ridotto termine per la cessione agevolata, che richiede il perfezionamento dell'operazione entro e non oltre il prossimo 30.09.2016.

Si segnala che **non sono state introdotte particolari limitazioni alla fruizione della detrazione** (collegate, ad esempio, all'aliquota IVA applicabile), o **limiti massimi di applicazione**, se non la **rateizzazione dell'importo in 10 rate** annuali costanti. Si ritiene quindi che l'agevolazione possa essere applicata anche ad **abitazioni di lusso**, sempreché siano **rispettate le altre condizioni** previste in relazione alla natura dell'immobile.



Estromissione tramite **trasformazione** della società in società semplice **[riservata alle società di gestione]** Il bene assegnato costituisce **utile in natura** per la parte eccedente all'importo a cui viene applicata l'imposta sostitutiva

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO