

**Ai gentili clienti**  
**Loro sedi**

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

Gentile cliente, la informiamo che 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**.

<b>TERMINI PROROGATI</b>	
<b>Termine ordinario</b>	<b>Termine prorogato</b>
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.**



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

<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.

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 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**.

#### **ALIQUTA D'IMPOSTA SOSTITUTIVA (IRPEF-IRES-IRAP)**

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:

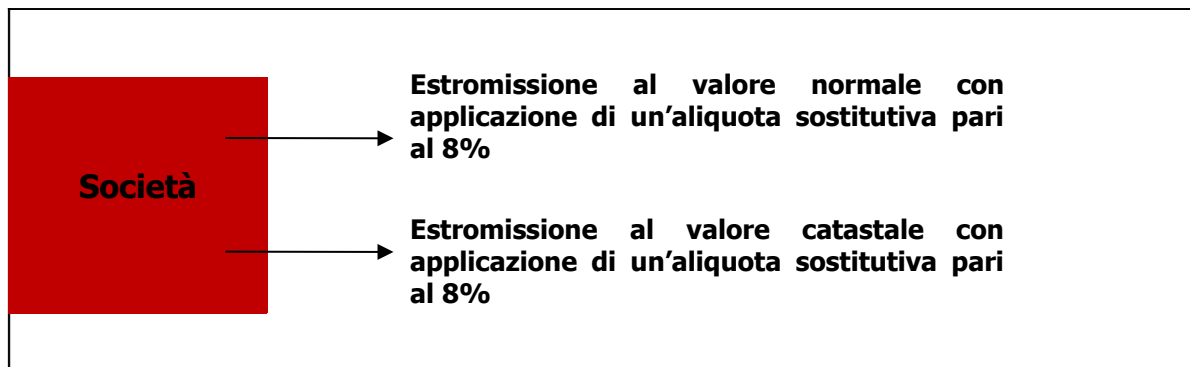
- entro il **30.11.2017** per il **60%** dell'imposta sostitutiva;
- entro il **16.06.2018** per il **40%** dell'imposta sostitutiva.

<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>

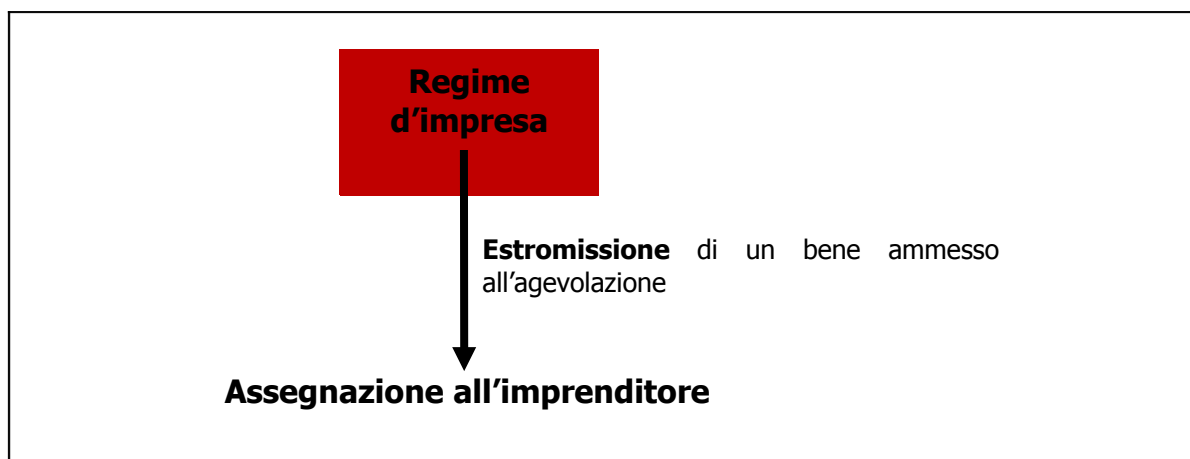
### ESTROMISSIONE DEI BENI DELL'IMPRENDITORE

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** **si da 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>

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

Cordiali saluti

**DOTTORESSA ANNA FAVERO**