

FISCO

www.quotidianofisco.ilssole24ore.com

Immobili. Necessario un chiarimento ufficiale per i casi di locazione a terzi di parte dello stabilimento inutilizzato

Affitto parziale, assegnazione in bilico

L'assenza dell'uso esclusivo milita a favore dell'operazione agevolata

Luigi Lovecchio

■ Gli immobili strumentali per destinazione non possono essere oggetto di assegnazione agevolata ai soci. Occorre tuttavia stabilire se analogo divieto sussista in caso di immobile strumentale parzialmente locato o adibito ad altri usi. Con l'avvicinarsi della scadenza del 30 settembre aumentano i dubbi che richiedono un chiarimento da parte dell'agenzia delle entrate, poiché si moltiplicano i casi concreti da affrontare. La disciplina delle assegnazioni agevolate ai soci delle società di persone o di capitali consente di trasferire a condizioni di favore gli immobili aziendali.

In luogo delle imposte dirette ordinariamente dovute, si applica infatti l'imposta sostitutiva dell'8% sulla plusvalenza teorica.

La destinazione d'uso

La norma sotto questo aspetto ha un raggio di applicazione molto ampio. Visono infatti compresi in primo luogo i beni strumentali per natura, ovvero le unità non utilizzate direttamente nell'attività d'impresa che hanno una destinazione diversa da quella abitativa, anche se locata a terzi. Vi rientrano inoltre i beni merce, destinati cioè alla vendita a terzi, anche questi a prescindere dall'eventuale stato di locazione. Da ultimo, è possibile assegnare anche gli immobili patrimonio, e cioè le unità diverse da quelle strumentali e dai beni merce. Sono invece escluse le unità immobiliari strumentali per destinazione, definite attraverso il richiamo all'articolo 43, comma 2, primo periodo,

del Dpr 917/1986 (Testo unico delle imposte sui redditi). Tali sono gli immobili, qualsiasi destinazione catastale, utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa. Si tratta, ad esempio, della sede sociale o anche dello stabilimento in cui si svolge la lavorazione della materia prima.

La quota di fabbricato
Vi sono tuttavia situazioni piuttosto frequenti in cui tale

MARGINI DI MANOVRA

Maggiori certezze per l'estromissione dell'imprenditore individuale in cui rientrano gli strumentali per natura

destinazione d'uso non si realizza per tutto il fabbricato. Si pensi al capannone utilizzato solo in parte dalla società e per il resto locato a terzi o allo stabilimento in larga parte inutilizzato. O ancora all'unico fabbricato posseduto da una società che vi ha fissato la propria sede legale, adibito anche a ufficio di altre società. Sono fattispecie spesso frutto del ridimensionamento dell'attività aziendale, a seguito della crisi economica.

A stretto tenore della norma di riferimento, in questi casi manca l'esclusivo utilizzo del bene nell'ambito dell'attività d'impresa. Ne dovrebbe conseguire che gli stessi possono essere assegnati con le agevolazioni di legge, in quanto si tratta di unità a destinazione mista: in parte a diretto utilizzo del possessore e in parte a uso in

favore di terzi o addirittura priva di qualunque utilizzo. D'altro canto, la scrittura legislativa adotta una formulazione tendenzialmente onnicomprensiva, nell'ambito della quale l'unica esclusione prevista (immobili strumentali per destinazione) si applica con eccezione alla regola, in quanto tale di stretta applicazione. Questo significa che nell'ipotesi qui prospettata l'agevolazione pare applicabile in quanto non è integrata dalla fattispecie esclusa.

Considerata la numerosità dei casi in esame, è evidente che si impone una precisazione ufficiale in attesa della pubblicazione ordinaria delle circolari della seconda fascia, anche di chiarimenti dell'agenzia delle Entrate dopo la circolare 26/E/2016 emanata lo scorso 1° giugno.

L'estromissione

Il dubbio in esame non dovrebbe porsi invece per l'estromissione dell'immobile dell'imprenditore individuale. In questo caso, infatti, l'ambito oggettivo ricomprende tutto il secondo comma dell'articolo 43 del Tuir, e cioè tanto i fabbricati strumentali per destinazione che quelli strumentali per natura. Nel caso qui ipotizzato, l'ufficio o il capannone solo parzialmente utilizzato per l'attività d'impresa, se non si ritiene integrare formalmente la qualifica di bene strumentale per destinazione, pare senz'altro appartenere alla tipologia dell'immobile strumentale per natura. In quanto tale, lo stesso potrà essere "espulso" dalla categoria dei beni relativi all'impresa.

I punti chiave**01 | IL VINCOLO**

Gli immobili strumentali per destinazione non possono essere oggetto di assegnazione agevolata ai soci. Occorre tuttavia stabilire se analogo divieto sussista in caso di immobile strumentale parzialmente locato o adibito ad altri usi

società che vi ha fissato la propria sede legale, adibito anche a ufficio di altre società. Sono fattispecie spesso frutto del ridimensionamento dell'attività aziendale, a seguito della crisi economica

03 | L'UTILIZZO ESCLUSIVO

In questo caso manca l'esclusivo utilizzo del bene nell'ambito dell'attività d'impresa. Di conseguenza gli stessi possono essere assegnati con le agevolazioni di legge, in quanto si tratta di unità a destinazione mista: in parte a diretto utilizzo del possessore e in parte a uso in favore di terzi o addirittura priva di qualunque utilizzo

02 | SITUAZIONI DI CONFINE

Si presentano situazioni in cui la destinazione d'uso non si realizza per tutto il fabbricato. Si pensi al capannone utilizzato solo in parte dalla società e per il resto locato a terzi o allo stabilimento in larga parte inutilizzato. O ancora all'unico fabbricato posseduto da una

LA PROPOSTA

Commercialisti: versamenti al 30 giugno

■ Fissata al 30 giugno della scadenza del pagamento delle imposte liquidate con i modelli Unico senza alcun interesse, e al 30 luglio con il versamento del 0,40%, lasciando inalterata la possibilità di rateazione, unificando i termini per le persone fisiche (con o senza partita Iva) e persone giuridiche. È una delle proposte avanzate dalle sette associazioni dei commercialisti (Acd, Aicd, Ancc, Ancc, Ungraco, Ungdecc e Ungraco). Il voto tecnico sulle semplificazioni fiscali avviato dal viceministro dell'Economia, Luigi Casero (si veda il Sole 24 Ore di ieri). Per spesometro, comunicazione beni ai soci e black list la richiesta, invece, è di verificare l'effettiva utilità in quanto si tratta di «informazioni già nella disponibilità della Pa - si legge nel documento presentato - attraverso un'efficace ed efficiente interazione delle banche dati di cui dispone e comunque di fissarne la scadenza al 30 novembre». Così come è stata chiesta la abolizione delle imposte a carico del professionista in caso di errore di compilazione del 730 e, secondo le associazioni, devono rimanere a totale carico del contribuente, evitando così una maggiorazione dei costi della prestazione dovuti ai terzi assicurativi».

La rilevanza. Applicabilità anche alle plus da altre attribuzioni

Beni merce, la minusvalenza estende il raggio d'azione

Gianfranco Ferranti

■ La rilevanza fiscale delle minusvalenze derivanti dall'assegnazione di beni merce e dalla cessione di beni ai soci consente di utilizzarle anche per ridurre l'importo delle eventuali plusvalenze imponibili conseguenti all'attribuzione di altri beni ai soci. Inoltre il pagamento dell'imposta sostitutiva sulle riserve da rivalutazione in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dovrebbe "liberare" anche i soci dalla tassazione dei relativi utili, ma se gli stessi partecipano a società personali non possono incrementare ulteriormente il valore della partecipazione.

L'attribuzione di più beni

In caso di assegnazione ai soci di immobili bene-merce dai quali derivano differenziali negativi - che restano deducibili secondo le regole ordinarie - e di altri dai quali derivano, invece, plusvalenze da assoggettare all'imposta sostitutiva, si ritiene che debba essere riconosciuta alla società la possibilità di "compensare" i componenti positivi con quelli negativi.

È, di conseguenza, possibile che si riduca l'importo delle plusvalenze da assoggettare a tassazione o che dalla somma algebrica emergano minori minusvalenze ovvero che gli importi coincidano e ne derivi un "saldo zero". In questi ultimi due casi non deve essere versata l'imposta sostitutiva e non dovrebbe essere compilato il prospetto della dichiarazione dei redditi, senza che ciò comporti il riconoscimento delle agevolazioni previste ai fini delle altre imposte (Iva o registro); ciò nonostante che nella circolare 26/E/2016 sia stato affermato che l'esercizio dell'opzione si perfe-

ziona con l'indicazione in dichiarazione dell'importo assoggettato ad imposizione.

In caso di assegnazione dei beni merce ai soci è stabilito, nell'articolo 85, comma 2, del Tuir, che concorre a formare il reddito d'impresa il valore normale del bene determinato in base al precedente articolo 9. Si ritiene, pertanto, che il differenziale negativo rilevante ai fini in esame debba essere calcolato facendo riferimento a tale valore.

Alla stessa conclusione è pos-

**Immobili merce****■ Gli immobili merce sono i beni**

alla cui produzione o scambio è diretta l'attività d'impresa. Nel caso dei fabbricati rientrano in questa categoria quelli costruiti o fabbricati per la vendita delle società edili di costruzione o ristrutturazione o quei fabbricati acquistati per la rivendita da società di compravendita immobiliare. Gli immobili strumentali per destinazione sono, invece, utilizzati per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalla loro natura o dalle loro caratteristiche. La circolare 26/E/2016 ha precisato che «si definiscono strumentali per destinazione quegli immobili che hanno come unico impiego quello di essere "direttamente utilizzati" in attività tipicamente imprenditoriali. Mentre gli immobili strumentali per natura sono quelli non suscettibili di una diversa utilizzazione».

sibile pervenire anche in caso di cessioni di beni ai soci dalle quali derivano minusvalenze, che dovrebbero restare, come detto, fiscalmente rilevanti. Tali minusvalenze

possono, quindi, essere utilizzate in diminuzione degli importi delle plusvalenze derivanti dalla cessione o dall'assegnazione di altri beni. In entrambi i casi si compensano importi assoggettati a tassazione sostitutiva (le plusvalenze) e altri (le minusvalenze) che confluiscono nel reddito a tassazione ordinaria ma tale circostanza non dovrebbe rappresentare un ostacolo (una situazione analoga si è verificata in occasione dell'affrancamento delle partecipazioni societarie).

Le riserve in sospensione

Nella circolare 26/E del 2016 non sono stati precisati gli effetti in riguardo di deisc dell'applicazione dell'imposta sostitutiva del 13% sull'importo iscritto in bilancio delle riserve in sospensione d'imposta annullata in occasione dell'assegnazione di beni ai soci.

Si ritiene al riguardo applicabile il principio, affermato nella stessa circolare, della irrilevanza, in sede di imposizione degli utili distribuiti ai soci, dell'importo assoggettato ad imposizione sostitutiva da parte della società. In pratica, l'assolvimento di tale imposta rende il successivo utilizzo delle riserve fiscalmente irrilevante sia per la società che per i soci.

Qualora la riserva consegua ad una precedente rivalutazione effettuata dalla società di persone, con conseguente incremento del valore della partecipazione del socio, lo stesso non potrà adesso incrementare ulteriormente tale valore.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

INFORMAZIONE PROMOZIONALE A CURA DI PUBLIMEDIAGROUP

Aziende & Territorio Puglia e Calabria tra "sapori" e "saperi"

Passione, natura e gusto

Il Sud che porta in tavola la bontà del Made in Italy

Futuragri, assieme per produrre bontà

COF Srl, valore alla qualità del prodotto



Vista panoramica della Futuragri

■ Nel mercato dell'ortofrutta, sempre più competitivo ed esigente, l'unico modo per riuscire ad emergere è quello di diversificare la produzione e di puntare sulla qualità. È per questo motivo che nel 1991 ben 50 produttori agricoli decisero di mettere assieme le forze, dando vita a Futuragri. Facendo rete è stato possibile diversificare una produzione che sino ad allora si era limitata quasi del tutto al pomodoro, una delle coltivazioni principali della Daunia. Quattro anni dopo, nel 1995, i produttori di Futuragri riuscirono a dare il via alla produzione dell'asparago su di un terreno di mille metri quadri. Il resto è storia. Oggi questa O. P. ha uno stabilimento di lavorazione di circa diecimila metri quadri ed una cooperativa, la Valdichiana, associata, in provincia di Arezzo, dove viene prodotto il famoso popone (melone). Quest'ultimo è diventato uno dei quattro principali prodotti di Futuragri. Basti pensare che almeno quaranta ettari sono oggi dedicati all'anticipo delle coltivazioni. Si parte con le varietà tradizionali in ser-

ra e si finisce appunto con il melone della Valdichiana e le varietà più nuove. Negli anni è stata anche ampliata la gamma di prodotti, che oggi si suddividono tra fresco, buste, frutta, vassoi e anche gustosissimi microindustriali che conservano inalterate le proprietà nutritive e il gusto. Per soddisfare una richiesta in continua crescita il panorama dei "freschi" di Futuragri non comprende solo asparago, broccolo, cavolfiore e melone, negli anni si è arricchito di tutte le altre verdure tipiche della zona: cima di rapa, cicoria cimata, prezzemolo, bietola, spinacio, romanesco e così via. Tutte le produzioni sono coperte da certificazioni sui più elevati standard qualitativi. Le singole aziende associate sono in Globalgap.

Oggi, a venticinque anni dalla sua nascita, Futuragri ha portato gli originali 500 ettari di pomodoro da industria ad una coltivazione di 1.500 ettari di orticoli vari. Una produzione programmata, controllata, certificata, tracciata in ogni fase fino al consumatore. ■

hanno subito contaminazione, selezionate dai responsabili di qualità. «La distanza ridotta tra i nostri stabilimenti - spiegano dal management - consente di ridurre al minimo i tempi di raccolta e di lavorazione delle materie prime a beneficio della freschezza del prodotto finale». Inoltre, ad avvalorare in contenuto qualitativo del prodotto, ci sono le numerose certificazioni sul sistema di gestione della qualità, sulla rintracciabilità della filiera, sul prodotto, sulla gestione ambientale e sulla sicurezza del processo produttivo. «La nostra filosofia - proseguono dal management - punta proprio ad offrire e far percepire il valore della qualità più che del prezzo conveniente. L'origine



Idee innovative

italiana, la sicurezza alimentare, l'alta qualità della materia prima utilizzata. E ancora, l'attenzione continua al cliente, il rispetto per l'ambiente e lo sviluppo occupazionale locale restano sempre i nostri fattori di successo». La COF di Vibo Valentia, per migliorare costantemente la propria offerta e garantire servizi di alta qualità ai clienti,

collabora con il Ministero dell'Istruzione e con diverse Università italiane, tra cui l'Università di Reggio Calabria e diversi Istituti di analisi e ricerca, in modo da realizzare innovazioni sia nel processo produttivo che nel prodotto finale. Una, tra queste innovazioni è in fase di lancio e, assicurano gli esperti, porterà molti vantaggi ai consumatori. ■

L'apertura. Risposta del Mel al question time in commissione Finanze alla Camera

Cessione del diritto di superficie, spiraglio sui redditi diversi

Angelo Busani

■ Si preannuncia un probabile dietrofront dell'agenzia delle Entrate sulla considerazione, in termini di reddito diverso derivante dall'assunzione di obblighi di dare, fare o permettere (articolo 67, lettera l, del Tuir), del reddito derivante dalla cessione di un diritto di superficie da parte della persona fisica che abbia comprato la piena proprietà del fondo e che poi appunto abbia costituito il diritto di superficie a favore di terzi. Lo si desume dalla risposta letta dal viceministro all'Economia, Luigi Casero, durante il question time di ieri in commissione Finanze alla Camera al quesito presentato dal deputato Michele Pelillo (Pd). Casero ha annunciato una prossima verifica delle

Entrate sul tema.

Per comprendere il problema occorre rammentare che l'agenzia delle Entrate con la circolare 36/E/2013 ha sostenuto la tesi secondo cui i compensi percepiti dal titolare del fondo (che l'abbia acquistato in proprietà piena), a seguito della costituzione del diritto di superficie, devono essere inclusi nel perimetro applicativo ex articolo 67, comma 1, lettera l), Tuir, vale a dire fra i redditi diversi derivanti dalla assunzione di obblighi di fare, non fare o permettere. In altre parole l'agenzia ha distinto tra:

● il soggetto che, avendo acquistato la proprietà di un bene immobile, la ceda nella sua interezza prima del decorso di un quinquennio, maturando una plusvalenza (essendo po-

sitiva la somma algebrica tra il prezzo di vendita e il costo d'acquisto); qui si realizza un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del Tuir;

● il soggetto che, avendo acquistato il diritto di superficie su un dato fondo, vendata tale diritto prima del decorso di un quinquennio realizzando una plusvalenza; anche qui si realizza un reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera b), del Tuir;

● il soggetto che, avendo acquistato il diritto di proprietà di un fondo, vi costituisca un diritto di superficie: in questo caso l'agenzia ritiene che non si possa "estrarre" un costo d'acquisto da paragonare al prezzo di vendita e che, pertanto, il prezzo incassato per la costituzione del diritto di su-

perficie vada a integrare (praticamente per intero) un reddito diverso ai sensi della lettera l) dell'articolo 67, comma 1, Tuir, trattandosi - secondo l'agenzia - del corrispettivo dell'assunzione di un'obbligazione di fare, fare, permettere.

Il ragionamento dell'agenzia è evidentemente un po' bizzarro, non solo perché chi ha praticato l'Invm ben sa che era allora operazione quotidiana quella di ricavare, nell'ambito di un prezzo dovuto per l'acquisto di una piena proprietà, un valore riferibile al diritto "minore" (usufrutto, uso, abitazione, superficie, nuda proprietà) che fosse alienato da quel proprietario. Ma anche perché come ha sancito la Cassazione (sentenza 15333/2014) le prestazioni di fare, dare e permettere sono situazioni giuridiche di natura obbligatoria, quando invece la costituzione del diritto di superficie è situazione da classificare nell'ambito dei diritti reali e, come tale da tassare.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Professionisti. Deposito entro il 30 settembre in vista delle elezioni del 1° dicembre

Commercialisti al voto, stretta finale per le liste

Federica Micardi

■ Colpo di scena nelle elezioni per il Consiglio nazionale dei commercialisti indette per il 1° dicembre. Entro il 30 settembre - 60 giorni prima del voto - devono essere depositate le liste per i candidati al vertice dell'organismo della categoria e due giorni fa Giorgio Sganga, attuale presidente della Fondazione nazionale commercialisti, scese in campo il 22 luglio per contrapporre la sua candidatura a quella di Massimo Miani, ha comunicato il suo ritiro dalla corsa.

Con una lettera indirizzata a «presidenti, vice presidenti, colleghi tutti», Sganga si sfilò dalla competizione chiedendo all'attuale presidente Gerardo Longobardi - eletto il 16 luglio 2014 - di ricandidarsi; Longobardi - contattato telefonicamente - dice che risponderà all'invito lunedì.

Il calendario delle elezioni è stato deciso sulla base delle posizioni comunicate dal ministero della Giustizia alla categoria con una lettera del 31 marzo scorso. Secondo via Arenula va applicato alla lettera l'articolo 68 del decreto legislativo 139/2005 che fa terminare dopo nove anni, e quindi il 31 dicembre 2016, il periodo transitorio cominciato il 1° gennaio 2008 con la fusione tra l'albo dei commercialisti e quello dei ragionieri, con conseguente decadenza degli attuali vertici. In quella comunicazione il ministero ha anche precisato che a scegliere il nuovo direttivo della categoria saranno gli ordini territoriali che usciranno vincitori dalle elezioni che si svolgeranno il 2

il 3 novembre. Una sovrapposizione che secondo Sganga andrebbe evitata: nella sua lettera del 14 settembre Sganga chiede al ministero di intervenire con una proroga perché «nel candidarsi al Consiglio nazionale, non si può essere obbligati a comporre le liste prima ancora di conoscere chi siano i candidati che concorrono al rinnovo degli Ordini territoriali». Un pensiero condiviso da alcuni Ordini territoriali che in passato hanno valutato la possibilità di rivol-

gersi al Tar e che, con il ritiro di Sganga, potrebbero decidere di presentare ricorso.

In attesa degli sviluppi sull'eventuale lista Longobardi ieri a Bologna è stata presentata ufficialmente la lista di Massimo Miani, che dovrebbe chiamarsi «La professione verso il futuro. Qualità e partecipazione». Tra i candidati ci sono Alessandro Solidoro, presidente dell'Ordine di Milano, Massimo Scotton, presidente dell'Ordine di Genova, e tre nomi già operativi nell'attuale Cndcec e cioè Davide Di Russo (Torino) oggettivo presidente, il segretario Achille Coppola (Napoli) e Sandro Santi (Firenze) consigliere con delega al terzo settore.

Ogni lista dovrà avere 21 candidati più cinque candidati supplenti e dovrà vedere rappresentate almeno 18 regioni con massimo due candidati per regione. A differenza delle elezioni svolte nel periodo transitorio non ci sono più liste distinte di commercialisti e ragionieri.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE CANDIDATURE

Sganga si ritira dalla corsa alla presidenza e invita Longobardi a riproporsi. Miani presenta la squadra con Solidoro e Coppola