



Lunedì 30/06/2014

Società di comodo: riclassificazione immobili a rimanenze di magazzino

A cura di: Studio LS LexJus Sinacta

RILEVANZA AL FINE DEL TEST DI OPERATIVITÀ DEGLI IMMOBILI ISCRITTI TRA LE IMMOBILIZZAZIONI E DI QUELLI ISCRITTI NELL'ATTIVO CIRCOLANTE

In sede di verifica dello stato di operatività della società, ai sensi dell'art. 30 comma 1 della L. n. 724/94 i beni immobili rilevano solo se hanno natura di immobili strumentali (per destinazione o per natura).

Pertanto la verifica dell'operatività si profila particolarmente delicata per le società immobiliari di gestione per le quali, innalzandosi il livello dei ricavi presunti, potrebbero risultare di comodo se i ricavi derivanti dagli affitti degli immobili si rivelino insufficienti a soddisfare il test di operatività.

La situazione si complica ulteriormente se la società ha rivalutato fiscalmente l'immobile nell'anno 2008 così come prevedeva il DL n. 185/2008 (mod. DL 5/2009) perché in tal caso il valore di costo rivalutato rileva ai fini del test di operatività dall'anno d'imposta 2013 e dunque in tali casi risulta tendenzialmente più probabile che la società dal 2013 possa risultare di comodo.

Va a questo punto considerato che in sede di verifica della operatività, non rilevano al contrario, gli immobili merce in quanto gli immobili destinati alla vendita e iscritti tra le rimanenze non possono (Voce C 1) non possono per definizione rappresentare beni destinati al godimento dei soci o dei loro familiari.

In genere le società immobiliari di costruzione e quelle di compravendita ("trading") che iscrivono a magazzino buona parte degli immobili ad esse appartenenti costituenti immobili merce, non hanno particolari difficoltà nel superamento del test di operatività.

LA RICLASSIFICAZIONE DEGLI IMMOBILI DA IMMOBILIZZAZIONI AD ATTIVO CIRCOLANTE: PRASSI, GIURISPRUDENZA E DOTTRINA

Prassi contabile

La società immobiliare che ha degli immobili in pancia e gli ha iscritti in bilancio tra le immobilizzazioni potrebbe valutare in sede di redazione del bilancio al 31.12.2013 di procedere ad una riclassificazione degli immobili dalla voce di bilancio immobilizzazioni (BII) alla voce rimanenze dell'attivo circolante (C1).

Oggi questo cambio di destinazione è disciplinato dal OIC n. 16 paragrafo A.I. e, in cui si prevede la possibilità che beni immobili che in passato erano destinati alla normale attività produttiva e quindi iscritti alle immobilizzazioni possano "per sopravvenuta convenienza" essere destinati alla vendita. A tal fine è necessario:



- Predisporre una delibera del CDA che preveda un realizzo dei beni nel breve periodo;
- Affidare l'incarico della vendita dell'immobile ad un'agenzia immobiliare;
- Interrompere l'accantonamento degli ammortamenti a partire dalla data di delibera del CDA;
- riclassificare e conseguentemente iscrivere nell'attivo circolante (voce C1) il bene al minore tra il costo di acquisto o di produzione (al netto degli ammortamenti dedotti) ed il presumibile valore di realizzo;
- iscrivere in nota integrativa le ragioni del mutamento di destinazione dei cespiti, il criterio di valutazione utilizzato e dell'eventuale effetto del mutamento del criterio di valutazione sul risultato economico dell'esercizio.
- Indicare al quadro D dello studio di settore righe 99 e 100 (bozza modello VG40 U relativo alle società immobiliari) il valore degli immobili passati nel corso del periodo d'imposta da immobilizzazioni a rimanenze e viceversa.

La bozza del nuovo OIC n. 16 impone alle imprese che destinano alla vendita un bene immobilizzato di lasciare il medesimo tra le immobilizzazioni, iscrivendolo in un'apposita sottovoce "di cui destinate alla vendita". Si ritiene che se ciò verrà confermato, ai fini del calcolo dei ricavi minimi, si potrà anche in futuro non considerare questi tipi di immobili perché ciò che rileva non è il dato formale dell'iscrizione dell'immobile a rimanenze, bensì quello sostanziale della detenzione dell'immobile a scopo di investimento o di vendita.

Contabilmente l'operazione si può gestire in due modi:

A. Riclassificando il bene da un comparto all'altro dell'attivo di bilancio;

B.

Svalutando integralmente l'immobilizzazione e iscrivendo una variazione positiva delle rimanenze

ESEMPIO

A. IMMOBILE ISCRITTO NELLE IMMOBILIZZAZIONI (BII)A100 E AMMORTIZZATO PER 20

dare
Avere
Dare
avere

F.DO AMM.TO
IMMOBILI (BII)



20
20

RIMANENZE DI IMMOBILI (C I)
IMMOBILI (BII)
80
80

B. IMMOBILE ISCRITTO NELLE IMMOBILIZZAZIONI (BII) A 100 E AMMORTIZZATO PER 20

dare
Avere
Dare
avere

F.DO AMM.TO
IMMOBILI (BII)
20
20

SVALUTAZIONI IMMOBILI (B10 C)
IMMOBILI (BII)
80
80

RIMANENZE DI IMMOBILI (C I)
RIMANENZE FINALI (B11)
80
80

Anche nel caso B) più complessa riclassificazione da immobili a rimanenze è da considerarsi in ogni caso fiscalmente neutra¹ anche alla luce di quanto sostenuto dall'A.F. nella ris. N. 78/2013 che ha ritenuto fiscalmente irrilevanti le svalutazioni delle rimanenze di beni valutati a costo specifico quali appunto gli immobili ai sensi dell'art. 92 del TUIR.

Fiscale

L'Amministrazione Finanziaria si è espressa con i seguenti interventi di prassi:

- con la circ. n. 25 del 04.05.2007 ha precisato che: l'esclusione dal test di operatività degli immobili mercede



condizionata al fatto che l'iscrizione/riclassificazione all'attivo circolante sia improntata a corretti principi contabili e dunque corrisponda all'effettiva destinazione dell'immobile alla vendita e non all'investimento durevole;

- con la ris. N. 2 del 04.01.2008 ha precisato che: l'interpello non può essere utilizzato per richiedere pareri circa la legittimità di scelte e impostazioni contabili da adottare nel bilancio di esercizio. Ad ogni modo l'eventuale contabilizzazione di immobili temporaneamente locati tra le rimanenze di magazzino non ne esclude automaticamente la rilevanza ai fini della disciplina di contrasto alle cd. società non operative e a suo sostegno ha richiamato la circ. n. 25/2007 cit.;

- con la ris. N. 152/2004 ha ravvisato che: ai fini della PEX l'ufficio di proprietà della società costruttrice che in attesa di essere venduto è stato nel frattempo locato con un contratto di durata pari a sei anni un immobile strumentale per natura, anziché un immobile merce, ancorché sia stato iscritto dalla società tra le rimanenze di magazzino.

La CTP di Novara con sent. n. 57 del 9/06/2009 ha invece annullato un avviso di accertamento fondato sul presunto carattere fittizio della riclassificazione dell'immobile da immobilizzazione a rimanenze ritenendo che non sussisteva intento elusivo nello spostamento del bene, trattandosi di una società che svolgeva un'effettiva attività economica.

Per tali motivi:

- la dottrina² pure con riferimento alle società immobiliari commerciali poste in liquidazione ha ritenuto corretto la prassi di riclassificare gli immobili patrimonio e quelli strumentali da immobilizzazioni a magazzino³ in quanto con lo scioglimento e l'apertura della liquidazione viene meno la destinazione degli immobili (così come di ogni altro cespite) ad impiego durevole;

- è possibile collocare un immobile tra i beni merce⁴ anche se è affittato e ciò perché per certi acquirenti investitori l'immobile locato costituisce un plus, specie se la locazione è temporanea e funzionale alla cessione dell'immobile.

Sarebbe preferibile acquisire l'avvallo dell'A.F., presentando apposita istanza di interpello per la disapplicazione della disciplina delle società di comodo, accompagnata da elementi idonei a comprovare l'effettiva intenzione di compiere la fase liquidatoria del patrimonio sociale o di cedere l'immobile ovvero di voler cedere l'immobile .

Milano, 30 giugno 2014

Note:

Conf. Assonime n. 7/2010

Carlo Corradin in "Le società immobiliari" anno 2009



In tal senso si veda anche OIC n. 5

Si veda Sole 24 ore inserto Casa 24 Plus del 15.11.2009

Dott. Giuseppe Giove