

# ASSEGNAZIONI/CESSIONI AGEVOLATE AI SOCI E TRASFORMAZIONE DI SOC. COMM. IN SOC. SEMPLICI LEGGE DI BILANCIO 2017

Rosanna Figlioli, Notaio in Parma  
Convegno presso Consiglio Notarile di Parma

Relatori: Dr. R. Pocobelli - Agenzia Entrate Parma; Dr. R. Figlioli – Notaio; Dr. F. Spotti – Notaio;

Vecchie e Nuove Questioni in tema di: Agevolazioni I casa, Assegnazioni agevolate ai soci, Imprese di ripristino: Iva o Registro?

17 marzo 2017, ore 15.00

Agevolazioni fiscali temporanee ai fini delle imposte dirette ed indirette  
in caso di assegnazione/cessione ai soci di beni non strumentali per destinazione  
e di trasformazione in società semplice di società commerciali di godimento

**Riferimenti normativi**

Art. 1, commi 115-120, Legge 28 dicembre 2015 n.208 (Legge di Stabilità 2016)

<http://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2015/12/30/15G00222/sg>

Art. 1, commi 565-566, Legge 11 dicembre 2016 n.232 (Legge di Bilancio 2017)

<http://www.altalex.com/documents/news/2016/10/17/legge-di-stabilita-2017>

*Ratio:* agevolare l'estromissione dal patrimonio delle società commerciali di beni immobili e mobili registrati non utilizzati nell'impresa, re-immettendoli nel mercato

## SOCIETA' CHE POSSONO BENEFICIARE DELLE AGEVOLAZIONI IN SEDE DI ASSEGNAZIONE/CESSIONE/TRASFORMAZIONE

- SOCIETA' COMMERCIALI (SNC, SAS, SRL, SPA, SAPA), ANCHE SE IN LIQUIDAZIONE E/O NON OPERATIVE, RESIDENTI IN ITALIA
- SOCIETA' DI ARMAMENTO; SOCIETA' DI FATTO CHE HANNO PER OGGETTO L'ESERCIZIO DI ATTIVITA' COMMERCIALI
- SONO INVECE ESCLUSI: Enti non commerciali, Società cooperative, Consorzi, Società non residenti nel territorio dello Stato anche se hanno una stabile organizzazione in Italia

## SOCI BENEFICIARI

- Beneficiari possono essere coloro che risultavano **iscritti nel libro soci ove prescritto** - oltre che al momento della cessione/trasformazione, anche - **alla data del 30 SETTEMBRE 2015**, oppure entro la data del 31 GENNAIO 2016 in base a titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.
- E' stato chiarito che:
- deve aversi riguardo all'**entità della quota posseduta dal socio al momento dell'assegnazione/cessione; non è richiesto il possesso ininterrotto della partecipazione** dal 30 settembre 2015 fino al momento dell'assegnazione/cessione; qualora la società non sia obbligata alla tenuta del libro soci, la qualità di socio alle predette date va provata mediante **idoneo titolo avente data certa**;
- i **soci** possono essere anche "**soggetti diversi dalle persone fisiche**" e "**soggetti non residenti in Italia**"; il subentro dell'**erede** nella titolarità della quota dopo la predetta data del 30 settembre 2015 non osta all'assegnazione/cessione, purché i predetti termini risultino rispettati rispetto al *de cuius*; per le quote/azioni intestate a **Società Fiduciaria**, quest'ultima dovrà risultare socia alla data del 30 settembre 2015 e dovrà fornire la prova che il rapporto fiduciario sia sorto prima di detta data; se le quote/azioni sono oggetto di **usufrutto**, si considera socio il nudo proprietario;
- possono accedere al regime agevolativo anche i soci di società coinvolte in/derivate da operazioni di **fusione e scissione**, purché tali soci abbiano rivestito la qualità di soci della società di provenienza alla data del 30 settembre 2015 (in ossequio al principio di continuità fiscale).

## TERMINI DI RIFERIMENTO E RELATIVA SCADENZA

- **A)** Termine per **stipula** di Assegnazione/Cessione/Trasformazione: **PROROGATO AL 30 SETTEMBRE 2017**
- **B) Soci** a cui possono essere assegnati/ceduti i beni sono coloro che risultavano iscritti nel libro soci ove prescritto:
  - alla data del 30 SETTEMBRE 2015; oppure
  - alla data del 31 GENNAIO 2016 (ovvero entro 30 giorni dall'entrata in vigore della Legge di Stabilità 2016) in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015
- **C)** Termini per **versamenti rateali** dell'imposta sostitutiva:
  - - I rata (pari al 60% dell'imposta): entro il **30 NOVEMBRE 2017**;
  - - II rata (pari al restante 40%) entro il **16 GIUGNO 2018**.
- NB l'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata dei beni da parte della società si ritiene perfezionato con l'indicazione, in dichiarazione dei redditi, dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva; pertanto, se alle predette scadenze la rata dell'imposta sostitutiva non viene versata dalla società, o viene versata solo in parte, le somme dovute e non versate sono iscritte a ruolo con le conseguenze di legge, fatto salvo il "ravvedimento operoso"

## NOZIONE DI ASSEGNAZIONE

- Ogni operazione in cui la società procede nei confronti dei soci alla **distribuzione di capitale, di utili, di riserve di capitale o di riserve di utili, mediante l'attribuzione di un bene** (tutte le fattispecie previste dal codice civile: recesso, esclusione, riscatto, riduzione reale del capitale sociale, liquidazione anche concorsuale – v. art. 47, comma 7, T.U.I.R.).
- In particolare, per compiere l'assegnazione di un bene viene distribuita al socio una parte del Patrimonio Netto (ovvero, Riserve di Capitali e/o Riserve di Utili), utilizzando in contropartita elementi patrimoniali diversi dalle risorse finanziarie. Al riguardo l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 37/E del 16 settembre 2016, ha affermato che:
- *“L'assegnazione dei beni ai soci comporta la **necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale) in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione.** Tale valore può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile [ovvero, costo di acquisto al netto degli ammortamenti, eventualmente rivalutato in base a leggi speciali]”.*
- Questa affermazione non scioglie il dubbio se - essendo il bene iscritto in contabilità per 100, con valore catastale di 120 e valore normale di 200 - è possibile effettuare l'assegnazione agevolata del bene in presenza di riserve pari solo a 100. L'Agenzia delle Entrate si è limitata a ribadire in Telefisco (risposta a quesiti 2017) che è possibile fruire della disciplina agevolativa in esame *“solo se vi siano riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione”.*
- Secondo l'orientamento della dottrina commercialistica, comunque, **in assenza di riserve capienti l'assegnazione non può essere effettuata** (per ovviare, si suggerisce l'esecuzione da parte dei soci di versamenti in c/capitale e/o la rinuncia a finanziamenti già effettuati, così alimentando una riserva di capitale).

## ASSEGNAZIONE E RIDUZIONE DEL CAPITALE SOCIALE

- In particolare, a seconda della posta di Patrimonio Netto effettivamente attribuita, si potrà avere:
  - - l'erogazione di un dividendo in natura (quando sono assegnate **riserve di utili**);
  - - restituzione di versamenti (quando sono assegnate **riserve di capitale**);
  - - **riduzione del capitale sociale** (quando è diminuita quest'ultima posta).
- La **scelta non** può considerarsi **libera**, andando intaccate, *in primis*, le poste del netto meno vincolate: quindi, a partire dalle riserve di utili per arrivare a quelle di capitale, infine al capitale sociale (Cass. 12347/1999).
- **Se in occasione della assegnazione agevolata risulta intaccato il capitale sociale, trattandosi di una riduzione volontaria, sempre che si tratti di società in normale funzionamento, è necessario eseguire precedentemente l'iscrizione al Registro Imprese della delibera al fine di permettere ai creditori di opporsi alla riduzione stessa. Trascorsi 90 giorni, sarà possibile eseguire l'atto di assegnazione.**
- La scadenza del **30 settembre 2017** va individuata come **termine ultimo per l'atto di riduzione/assegnazione**, non per la semplice iscrizione della delibera di riduzione. Tutto ciò salva l'ipotesi che vengano prestate le opportune garanzie di cui all'art. 2445 o 2482 c.c.

## MODALITA' DI ASSEGNAZIONE E PAR CONDICIO TRA I SOCI

- L'Assegnazione deve avvenire nel rispetto del **PRINCIPIO DELLA PAR CONDICIO TRA I SOCI**. I **beni** devono essere quindi assegnati a **tutti i soci sulla base delle quote di partecipazione al capitale sociale**.
- Al fine di rispettare detto principio, ad alcuni soci possono essere attribuiti beni agevolabili e ad altri soci beni non agevolabili: in particolare, in presenza di **“nuovi soci”** (nuovi perché entrati in società dopo il 30 settembre 2015), l'assegnazione sarà agevolata nei confronti di chi era socio alla data del 30 settembre 2015, mentre nei confronti dei nuovi soci – a cui pure l'assegnazione va fatta - **quanto ad essi assegnato non fruisce delle agevolazioni in esame**.
- In presenza di **beni difficilmente divisibili** (ad esempio, immobili), la *par condicio* è comunque rispettata qualora ad un socio sia attribuito un immobile agevolabile e agli altri sia corrisposta una somma di denaro che rappresenta una distribuzione di utili o una restituzione di capitali. E' possibile comunque assegnare un immobile in comunione tra i soci.
- Per conguagliare il diverso valore dei beni dell'attivo, è possibile assegnare a taluno dei soci anche poste del passivo (**accollo di debiti**).
- Nel caso di società in normale funzionamento, è anche possibile eseguire un'**assegnazione non proporzionale cui consegue la variazione delle quote di partecipazione** dei soci alla società. In tal caso la decisione va assunta dai soci alla **unanimità** per superare il contrario disposto dell'art. 2482-quater c.c. (Orientamento Not. Triveneto, massima I.G.24, con riferimento alle ipotesi di riduzione del capitale sociale, reale e per perdite).
- **In alternativa, il socio cui è assegnato un bene di valore proporzionalmente maggiore rispetto alla quota detenuta potrà eseguire un versamento in c/capitale che riequilibri il rapporto societario.**

## NOZIONE DI CESSIONE

- La cessione include, oltre alla compravendita, negozi quali la permuta, la *datio in solutum*, il conferimento in società e, in generale, tutte le **cessioni dei beni in oggetto effettuate a titolo oneroso**.
- Si rivela utile nei casi in cui i soci non sono disponibili ad intestarsi in comproprietà l'immobile/gli immobili della società ed esistono crediti di uno o più soci nei confronti della società medesima utilizzabili per il pagamento totale o parziale del corrispettivo.
- Mentre nell'operazione di assegnazione assume sempre rilievo il *valore normale* del bene – sia esso determinato in base al mercato oppure con i criteri catastali - nell'operazione di cessione ciò che rileva è il **corrispettivo pattuito** tra società cedente e soci cessionari, anche se con la limitazione che tale corrispettivo non può essere inferiore (ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva) al valore normale.
- Nel caso di cessione non vi sono effetti particolari in capo ai soci acquirenti: **il costo della loro partecipazione rimarrà immutato** e avranno un costo fiscale del bene acquistato pari al corrispettivo pattuito; ciò a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva.

## BENI OGGETTO DELL'AGEVOLAZIONE

- **Immobili, o mobili iscritti in pubblici registri, diversi da quelli strumentali per destinazione.**
- Non sono state incluse le quote di partecipazione in società, a differenza che in passato (art. 29 legge 449/1997)
- Le caratteristiche degli immobili devono essere verificate alla data dell'assegnazione/cessione/trasformazione, non rilevando quindi le caratteristiche dei beni alla data di acquisizione al patrimonio della società. Il **cambiamento di destinazione d'uso del bene** può avvenire anche in prossimità dei predetti atti negoziali, senza che ciò sia sindacabile ai sensi dell'art. 10-bis della legge 27 luglio 2000 n.212 (abuso del diritto); esso è infatti preordinato all'esercizio di una legittima facoltà prevista dal legislatore (legittimo dunque il risparmio di imposta che ne consegue).
- L'assegnazione/cessione deve determinare la **fuoriuscita definitiva del bene dal patrimonio della società**; pertanto, non possono formare oggetto di trasferimento diritti parziari sul bene (nuda proprietà, usufrutto, uso), a meno che trattasi dell'unico diritto di cui la società è titolare – ipotesi ammissibile è dunque quella in cui il socio è usufruttuario di un immobile e gli viene assegnata dalla società la nuda proprietà del medesimo immobile – oppure la assegnazione/cessione determina comunque la integrale fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale (si pensi al caso, pure ammissibile, in cui ad un socio viene assegnato il diritto di usufrutto vitalizio e ad un altro la nuda proprietà).
- Possono essere assegnati/ceduti ai soci **al contempo beni agevolabili e beni non agevolabili.**

## SEGUE BENI OGGETTO DELL'AGEVOLAZIONE

- **Possono quindi formare oggetto di assegnazione agevolata i seguenti beni:**
- Beni **mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali** per l'attività d'impresa.
- Beni immobili diversi da quelli indicati nell'art. 43, comma 2, primo periodo, T.U.I.R.; trattasi degli **immobili diversi da quelli strumentali per destinazione**. Strumentali per destinazione sono gli immobili il cui unico impiego consiste nell'essere direttamente utilizzati nell'espletamento dell'attività imprenditoriale.
- Sono dunque assegnabili o cedibili usufruendo delle agevolazioni in oggetto: i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (**immobili merce**); gli **immobili strumentali per natura** non utilizzati per l'esercizio dell'attività, quali ad esempio quelli concessi in locazione o comodato o comunque non utilizzati direttamente dall'impresa; gli immobili che concorrono a formare il reddito d'impresa ai sensi dell'art. 90 T.U.I.R. (**immobili patrimonio**).
- Nelle ipotesi di **società che si trovano in fase di liquidazione**, in cui appunto non è esercitata alcuna attività di impresa, gli immobili possono *in generale* rientrare nella disciplina agevolata.

## TIPOLOGIA DI AGEVOLAZIONI FISCALI

### I) IMPOSTE DIRETTE

#### TASSAZIONE IN CAPO ALLA SOCIETA'

- **A) Imposta sostitutiva delle Imposte sui redditi (IRPEF/IRES) e dell'IRAP:**
- **Aliquota:** 8% (10,5% per società "non operative" e "in perdita sistematica")
- **Base imponibile: DIFFERENZA TRA VALORE NORMALE DEI BENI E IL LORO COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO** (differenza che, se positiva, viene tassata costituendo essa fiscalmente una plusvalenza o un ricavo, a seconda della natura del bene ceduto).
- Su richiesta della società, il *valore normale* può essere determinato in misura pari al valore c.d. catastale, risultante cioè dall'applicazione, all'ammontare della rendita catastale, dei moltiplicatori determinati secondo i noti coefficienti aggiornati. Il valore dell'immobile può farsi coincidere anche con un valore intermedio tra il valore *normale* e quello *catastale*.
- L'altro elemento necessario per determinare la Base Imponibile è il **Costo Fiscalmente Riconosciuto (CFR)** del bene assegnato. Se il bene assegnato è:
  - un bene la cui cessione genera una plus/minusvalenza, il CFR corrisponde al **costo d'acquisto del bene** (eventualmente aumentato delle spese incrementative) comprensivo degli oneri di diretta imputazione, **al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti**;
  - un bene merce, il CFR corrisponde al **costo di acquisto** comprensivo degli oneri di diretta imputazione (bene valutato con metodo del costo specifico) o al **valore di magazzino** (bene valutato con metodo Lifo/Fifo, costo medio).

Immobili:  
art. 9, comma 3, TUIR (valore di mercato)

Immobili:

Valore catastale individuato applicando alla rendita catastale rivalutata del 5% (25% per i terreni) il moltiplicatore di cui all'art. 52, D.P.R. n. 131\186, tenendo conto degli aumenti disposti dal D.L. n.168\2004 (20%) nonchè, per gli immobili di categoria B, dal D.L. n.262\2006 (40%)

INDIVIDUAZIONE DEL VALORE  
NORMALE

Beni Mobili Registrati:  
art. 9, comma 3, TUIR (valore di mercato)

Categoria catastale immobile	Moltiplicatore catastale
A (escluso A\10) e C (escluso C\1)	126
B	147
A\10 e D	63
C\1 e E	42,84
Terreni agricoli	112,50

## SEGUE TASSAZIONE IN CAPO ALLA SOCIETA'

- **B) Imposta sostitutiva delle imposte sui redditi**
- **Aliquota:** 13%;
- **Base imponibile:** riserve/fondi in sospensione di imposta annullate/i per effetto dell'Assegnazione dei beni ai soci; riserve delle società di mero godimento che si trasformano.
- Si tratta per lo più di RISERVE formatesi in forza di una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato

## TASSAZIONE IN CAPO AL SOCIO

- Per la tassazione in capo al socio, valgono regole diverse per le **Società di capitali** e per le **Società di persone**, avuto riguardo anche alla circostanza che, a fronte dell'assegnazione, vengano annullate **Riserve di capitale** o **Riserve di utili** (o entrambe).
- **Società di capitali:** v. art. 47 TUIR (Utili da partecipazione): **a)** le attribuzioni effettuate a titolo di restituzione di **riserve di capitale** sono irrilevanti sotto il profilo reddituale ma *riducono il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione*; qualora tuttavia il valore dell'assegnazione ecceda il costo fiscalmente riconosciuto, tale differenza è tassabile in capo al socio; **b)** in caso di ripartizione di **riserve di utili**, non si ha riduzione del costo fiscale della partecipazione e l'incasso del *dividendo* costituisce reddito tassabile per il socio; se sono stati assegnati beni, il dividendo è pari al *valore normale* dei beni stessi, eventualmente detratto l'importo dei debiti accollati dal socio assegnatario.
- **Società di persone:** si applicano le ordinarie regole di **tassazione per trasparenza** in capo ai soci; in tal caso:
  - il versamento dell'imposta sostitutiva effettuato dalla società determina l'incremento del valore fiscale della partecipazione di tutti i soci e rende definitiva la tassazione effettuata in capo alla società;
  - il valore (normale o catastale) del bene assegnato al socio determina il decremento del valore fiscale della partecipazione: il socio assegnatario, quindi, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione, dovrà incrementarlo della differenza (tra valore normale/catastale e CFR) assoggettata ad imposta sostitutiva.
  - Ne consegue che *la differenza da assoggettare a tassazione in capo al socio è quella tra valore normale del bene assegnato e nuovo costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione*; se detta differenza è pari a zero o negativa, il socio non subisce una tassazione in capo a lui.

## TIPOLOGIA DI AGEVOLAZIONI FISCALI

### II) IMPOSTE INDIRECTE

- a) Riduzione alla metà dell'imposta di registro sui trasferimenti
- b) Imposte Ipotecarie e Catastali in misura fissa
- Non è stata invece prevista, stante la matrice comunitaria della disciplina in tema di IVA, alcuna disposizione agevolativa in materia di *Imposta sul Valore Aggiunto*; pertanto, alle fattispecie negoziali in oggetto (assegnazioni, cessioni, trasformazioni) assoggettate ad IVA si applicheranno le regole ordinarie dettate dal D.P.R. 633/1972.
- Le **assegnazioni** di beni fatte a qualsiasi titolo **in favore dei soci**, ai sensi dell'**art. 2, secondo comma, n.6 del D.P.R. 633/1972**, costituiscono infatti **cessioni di beni** ed integrano il presupposto oggettivo per l'applicazione dell'IVA.
- Per quanto attiene alla **base imponibile**, questa potrà coincidere con il *valore normale* o con il *valore catastale*, quest'ultimo da determinarsi ai sensi dell'art. 52, comma 4, T.U.R.; l'opzione per la determinazione della base imponibile con il criterio automatico va effettuata dalla società che assegna il bene.

## SEGUE IMPOSTE INDIRETTE

- Alla stregua dei principi generali (Circolare n.40/E del 13 maggio 2002, attuale art. 16 della Direttiva 2006/112/CE, Corte di Giustizia delle Comunità Europee causa C-322/99 e C-323/99, Risoluz. n.194/E del 17 giugno 2002), l'**assegnazione di beni a soci** realizza una **ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa**; si applicano pertanto le disposizioni sull'**autoconsumo** (ex art. 2, secondo comma, n. 5 DPR IVA) che prevedono la **non applicazione dell'IVA per quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta** di cui all'art. 19 – si tratta dei casi in cui i beni non hanno consentito la detrazione dell'IVA:
  - **1)** in ragione del loro **acquisto presso un soggetto privato** (si pensi al conferimento effettuato da un socio);
  - **2)** perché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'IVA (**ante 1973**);
  - **3)** per essere stati **acquistati senza il diritto alla detrazione** ai sensi degli articoli 19, 19 bis1 e 19 bis2 del citato D.P.R. IVA.
- In detti casi, qualora successivamente all'acquisto si sia proceduto a interventi di riparazione e recupero edilizio per i quali si è invece proceduto alla detrazione dell'imposta, il contribuente (nel nostro caso, la società assegnante), all'atto dell'estromissione del bene dovrà operare la rettifica della detrazione ai sensi dell'art. 19 bis2 qualora le spese sostenute siano incrementative del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione del bene.
- **Trattandosi in questi casi di operazioni fuori campo IVA, si applicherà alla cessione dell'immobile, sia esso abitativo o strumentale per natura, l'imposta di Registro in misura proporzionale:** v. articoli 1 e 4 della Tariffa, Parte I, allegata al T.U.R. (aliquote del 2%, 9%, 15%, 4%, da dimezzare).

## SEGUE IMPOSTE INDIRECTE

- L'art. 4, lettera d), nn. 1 e 2 della Tariffa Parte I allegata al T.U.R., richiama in generale **per le assegnazioni** le stesse **aliquote** previste dalla lettera a) del medesimo art. 4 per i **conferimenti di beni in società**.
- Tra dette aliquote (in forza del richiamo all'art. 4, lettera a), n. 2, Tariffa, Parte I, T.U.R.), è prevista l'**aliquota del 4% - 2%** grazie all'agevolazione *de qua* – se trattasi di **assegnazione a soci di fabbricati destinati all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicali trasformazioni, nonché le aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione di detti fabbricati o come loro pertinenze**.
- In questa ipotesi le imposte ipotecarie e catastali si pagano nella misura fissa di Euro 200,00 (e non di Euro 50,00, sebbene l'imposta di registro sia pagata nella misura proporzionale).

## SEGUE IMPOSTE INDIRETTE

- **Qualora la cessione dell'immobile rientri invece nel campo di applicazione dell'IVA, al fine di verificare l'imponibilità (IVA) o meno (esenzione da IVA) va fatto riferimento all'articolo 10, comma 1, n.8-bis) e n.8-ter) del D.P.R. n.633/1972, distinguendo i casi in cui si è in presenza di un immobile abitativo o strumentale:**
- **A) *assegnazione/cessione di immobili strumentali per natura*** (rientranti quindi nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10) – diversi da quelli strumentali per destinazione:
- sia che la cessione risulti soggetta ad IVA - obbligatoriamente o per opzione della società cedente – sia che la cessione risulti esente da IVA (per mancato esercizio dell'opzione), in entrambi i casi l'imposta di registro è dovuta nella misura fissa di Euro 200,00, come pure le imposte ipotecarie e catastali in forza delle agevolazioni sopra richiamate;
- **B) *assegnazione/cessione di immobili abitativi***: la cessione sarà soggetta ad IVA, obbligatoriamente o per opzione della società cedente (nei più limitati casi in cui l'opzione è consentita), oppure esente da IVA (per mancato esercizio dell'opzione o perché l'opzione non è consentita); in tal caso:
- se la cessione sconta l'IVA, le imposte di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di Euro 200,00;
- se la cessione è esente da IVA, sono dovute l'imposta di registro nella misura proporzionale con aliquota ridotta alla metà (1%; 4,5%) e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di Euro 50,00 ciascuna.

## SEGUE IMPOSTE INDIRECTE

- Per quanto riguarda la tassazione in caso di **assegnazione/cessione di terreni**, bisogna distinguere in base alla **natura del terreno**:
- **I)** nel caso di **terreni edificabili** (che siano tali avuto riguardo allo strumento urbanistico adottato dal Comune anche se non ancora approvato) si applica l'**IVA**, mentre l'imposta di registro, ipotecaria e catastale sono dovute nella misura fissa di Euro 200,00 ciascuna;
- **II)** nel caso di **terreni agricoli** è dovuta:
  - - a) *l'imposta di registro in misura proporzionale* se il socio assegnatario/cessionario non è in possesso degli specifici requisiti (7,5%) (le imposte ipotecarie e catastali sono dovute nella misura fissa di Euro 50,00 ciascuna);
    - b) *l'imposta di registro in misura fissa* di Euro 200 se il socio assegnatario/cessionario è un coltivatore diretto/IAP (l'imposta ipotecaria in tal caso è dovuta nella misura fissa di Euro 200,00 e l'imposta catastale nella misura dell'1% - così espressamente la Circ. n.26/E dell'1 giugno 2016);
- **III)** in caso di **terreni non agricoli e non edificabili**, si applicheranno l'imposta proporzionale di registro nella misura del 4,5% e le imposte ipotecarie e catastali nella misura fissa di Euro 50,00 ciascuna.

## SEGUE IMPOSTE INDIRECTE

- Qualora ricorrano i presupposti soggettivi ed oggettivi del *rapporto di pertinenzialità*, **il bene pertinenziale sarà attratto nel regime fiscale del bene principale** (si pensi al box di pertinenza di un appartamento, o all'alloggio del custode di pertinenza di un capannone artigianale, o al fabbricato già rurale di pertinenza di un fondo agricolo).
- Laddove si applichi l'**imposta di registro proporzionale**, questa **va pagata comunque nella misura minima di Euro 1.000,00**.
- Quanto alla determinazione della **base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro**, è stato chiarito che qualora la società, per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, opti per la determinazione del **valore normale sulla base del valore catastale** dell'immobile ai sensi dell'art. 52, comma 4, T.U.R., **tale opzione esplica efficacia anche ai fini della determinazione della base imponibile da assumere per l'applicazione dell'imposta di registro**.

## TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETA' SEMPLICE

- Le agevolazioni previste per le assegnazioni e cessioni agevolate si applicano alle società che entro il 30 settembre 2016 (**termine prorogato al 30 settembre 2017**) si trasformano in società semplici.
- **La trasformazione agevolata in società semplice è riservata alle società che abbiano per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili e mobili registrati diversi da quelli “strumentali per destinazione”.**
- Per “oggetto principale” deve intendersi l’attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall’atto costitutivo o dallo statuto (art. 73, comma 4, T.U.I.R.).
- Qualora, accanto ad un’attività di gestione passiva di beni consistente nella mera percezione dei canoni di locazione/affitto relativi ad una pluralità di immobili, venga fornita anche una serie di servizi funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso (villaggi turistici, centri commerciali), la società viene sottratta dal novero delle società immobiliari c.d. di gestione cui è applicabile la disciplina della trasformazione agevolata.
- Perché possa procedersi alla trasformazione la compagine societaria, all’atto della trasformazione, deve essere composta dagli **stessi soci che erano tali alla data del 30 settembre 2015**; e ciò perché gli effetti della trasformazione coinvolgono necessariamente tutti i soci; è invece ininfluyente la circostanza che siano variate le loro quote di partecipazione al capitale.

## SEGUE TRASFORMAZIONE AGEVOLATA IN SOCIETA' SEMPLICE

- Qualora all'atto della trasformazione alcuni beni non abbiano le caratteristiche richieste per beneficiare delle agevolazioni in esame, detti beni andranno assoggettati a tassazione con i criteri ordinari, configurandosi in tal caso la fattispecie di cui all'art. 85, comma 2 (Ricavi) e 86, comma 1, lettera c) (Plusvalenze patrimoniali) del T.U.I.R.
- La base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva va determinata secondo le regole sopra viste con riferimento alle assegnazioni.
- La società semplice che ha come oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni non svolge attività rilevante ai fini IVA non svolgendo essa (e non potendo svolgere ai fini civilistici) attività commerciale. Pertanto la trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare determina cessazione dell'attività imprenditoriale, configurando un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 2, comma 2, n. 5 del D.P.R. IVA).
- L'operazione di trasformazione realizza il presupposto oggettivo dell'IVA qualora all'atto dell'acquisto dei beni sia stata effettuata la detrazione dell'imposta; la trasformazione viene pertanto in tal caso assoggettata alle stesse regole sopra viste per l'assegnazione per quanto concerne la qualificazione dell'operazione, i criteri di determinazione della base imponibile, la rettifica delle detrazioni.
- Ai fini dell'imposta di registro, qualora la trasformazione in società semplice avvenga entro il 16 settembre 2016 (prorogato al 16 settembre 2017), l'imposta di registro si applicherà nella misura fissa di Euro 200,00 (art. 4, comma 1, lettera c, della Tariffa Parte I allegata al TUR).

## ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

### E SUCCESSIVA VENDITA DAI SOCI AI TERZI

- L'ipotesi prospettata può essere considerata un'**operazione abusiva ai sensi e per gli effetti di cui all'art. 10-bis, comma 1, legge 27 luglio 2000 n.212** (Disciplina dell'abuso del diritto o elusione fiscale)?
- **Caso I:** Una Società Commerciale è proprietaria di immobili strumentali per destinazione (nella specie, terreno, ufficio e capannone). La Società riceve una proposta di acquisto degli immobili di sua proprietà. La vendita è però ritenuta non conveniente perché, in caso di accettazione della proposta, la società realizzerebbe una plusvalenza di importo rilevante che, a causa del regime fiscale delle imposte dirette, determinerebbe un eccessivo aggravio fiscale sia per la società che per i soci.
- Tuttavia la Legge di Stabilità 2016, prorogata sul punto dalla Legge di Bilancio 2017, come visto sopra ha introdotto un regime di favore per l'estromissione degli immobili dalle imprese (ovvero, Imposta Sostitutiva delle Imposte sui redditi e dell'Irap, agevolazioni nella determinazione del valore normale di assegnazione, riduzione delle imposte di registro ed ipocatastali).
- La Società si accinge pertanto a liquidare l'attività mediante scioglimento anticipato nonché ad assegnare i propri beni ai soci al valore di mercato, pagando l'imposta sostitutiva prevista dalla norma agevolativa. In un secondo momento i soci procederebbero alla vendita degli immobili al soggetto che si era offerto di acquistarli, realizzando una plusvalenza imponibile ex art. 67 T.U.I.R. solo sulla parte di corrispettivo eccedente il valore di assegnazione.
- **Ci si è chiesti se in tal caso, data la correlazione e consequenzialità tra assegnazione e vendita a terzi, può configurarsi una ipotesi di abuso del diritto ai sensi dell'articolo 10-bis), comma 1, Legge n.212/2000 citato.**

## SEGUE ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

### E SUCCESSIVA VENDITA DAI SOCI AI TERZI

- **I tre presupposti costitutivi dell'abuso del diritto**, che devono **congiuntamente** sussistere, sono:
- Realizzazione di un **vantaggio fiscale indebito**, costituito da benefici anche non immediati realizzati in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario;
- **Assenza di "sostanza economica"** dell'operazione o delle operazioni poste in essere e consistenti in "fatti, atti e contratti, anche tra loro collegati, inidonei a produrre effetti significativi diversi dai vantaggi fiscali";
- **Essenzialità del conseguimento di un "vantaggio fiscale"**.
- **L'Agenzia delle Entrate** ha chiarito che è sufficiente che manchi uno solo di questi tre elementi costitutivi perché manchi l'abuso e che, pur ricorrendo tutti e tre gli elementi costitutivi, l'abuso è escluso qualora l'operazione sia giustificata da **"valide ragioni extrafiscali non marginali"**, anche di ordine organizzativo o gestionale. Nella **Risoluzione n.93 /E del 17 ottobre 2016** l'AE, in particolare, ha osservato: *"L'eventuale cessione degli immobili, effettuata dai soci in un momento successivo all'avvenuta assegnazione, è una facoltà che il legislatore non ha inteso vietare, con la conseguenza che ... il legittimo risparmio di imposta che deriva dall'operazione non è sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n.212 del 27 luglio 2000"*. Ciò si giustifica, continua l'AE, in base alla *ratio* della norma che ha introdotto il regime fiscale agevolato, che è quello di *"estromettere dal regime di impresa, a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli"*.
- Alla luce di ciò, l'AE ha considerato l'operazione di assegnazione dei beni con successiva cessione effettuata direttamente dai soci a terzi del tutto in linea con le intenzioni che il Legislatore vuole perseguire e, quindi, non in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

## SEGUE ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

### E SUCCESSIVA VENDITA DAI SOCI AI TERZI

- **Caso II:** La Alfa Srl in liquidazione decide di assegnare gli immobili di sua proprietà – capannone artigianale con pertinenti alloggi per custode – ai soci. Ne ricorrono infatti tutti i relativi presupposti soggettivi (i soci sono tali da data anteriore al 30 settembre 2015) ed oggettivi (trattasi di immobili diversi da quelli strumentali per destinazione).
- Ai soci, ancor prima dell’assegnazione, viene fatta una proposta di acquisto dei fabbricati da parte di una Associazione ONLUS, che li utilizzerà per i propri scopi statutari (nella specie, trattasi di ente religioso diverso da quelli riconosciuti dallo Stato Italiano, che adibirà i locali a luogo di culto e di riunione).
- L’assegnazione avverrebbe al valore “normale”, determinato in misura pari al valore c.d. “catastale”, che nella specie è superiore al prezzo di vendita concordato tra le predette parti (soci assegnatari da una parte ed ente religioso dall’altra).
- Anche nel caso di specie, deve ritenersi, nonostante i vantaggi fiscali connessi – tra gli altri, la vendita fatta direttamente dai soci piuttosto che dalla società determina una minore tassazione – sia da escludere che ricorra un’operazione abusiva ex art. 10 bis legge n.212/2000 per le ragioni sopra spiegate (si favorisce la circolazione degli immobili estromettendoli da un’impresa in liquidazione).

## BIBLIOGRAFIA

- Ministero delle Finanze, Circolari n.112/E del 21 maggio 1999 e n.40/E del 13 maggio 2002
  - Agenzia delle Entrate
    - Circolare n.26/E dell'1 giugno 2016
    - Circolare n. 37/E del 16 settembre 2016,
    - Risoluzione n.93/E del 17 ottobre 2016
  - Il Sole 24 Ore: Archivio anno 2016, Guida Normativa Gennaio 2016, nn. 2-3-20 febbraio e 1 marzo 2017
  - Informativa Fiscale n.25 del 25 gennaio 2016
- FINE