

ASSEGNAZIONI - CESSIONI E TRASFORMAZIONI AGEVOLATE ANNO 2017

a cura di Giovanni Rizzi

L'art. 1, c. 115 della legge 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di stabilità per il 2016) prevede una serie di agevolazioni fiscali connesse alle operazioni di assegnazione o cessione ai soci di beni immobili (diversi da quelli strumentali per destinazione) o di beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa ovvero di trasformazione nella forma di società semplice delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

La scadenza originariamente prevista per avvalersi di dette agevolazioni risultava fissata al 30 settembre 2016. **L'art. 1, comma 565, della legge 11 dicembre 2016 n. 232** (legge di stabilità per il 2017), ha esteso la possibilità di fruire di dette agevolazioni, senza soluzione di continuità, sino a tutto il 30 settembre 2017. Anche operazioni poste in essere tra la scadenza originaria (30 settembre 2016) e la data di entrata in vigore della legge stabilità 2017 (1 gennaio 2017) possono, comunque, avvalersi delle agevolazioni in commento (dovrebbe, quindi, ammettersi la possibilità di un atto integrativo da stipularsi nel 2017 per rendere le dichiarazioni funzionali all'applicazione delle agevolazioni in parola, ad es. per l'opzione relativa alla determinazione del valore dei beni utilizzando il cd. "valore catastale" e la possibilità di chiedere il rimborso delle maggiori imposte indirette pagate in occasione dell'atto di assegnazione o di cessione).

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta, nel corso del 2016, per fornire chiarimenti ed istruzioni per la corretta applicazione delle agevolazioni in oggetto, in un primo momento, con la **Circolare n. 26/E del 1 giugno 2016** (di seguito "Circolare 26/E del 2016") e, in seconda battuta (a ridosso della scadenza del termine originario di scadenza), con la **Circolare n. 37/E del 16 settembre 2016** (di seguito "Circolare 37/E del 2016")

La L. 208/2015 ripropone (pur con alcune rilevanti differenze, in particolare per quanto riguarda la applicazione dell'IVA, i beni assegnabili e/o cedibili e la misura dell'imposta di registro) la disciplina già a suo tempo dettata dall'art. **29 della legge 23 dicembre 1997, n. 449**, successivamente modificato dall'art. 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28. In relazione a tali norme l'Agenzia delle Entrate ebbe a emanare due Circolari esplicative, la *Circolare n. 112/E del 21 maggio 1999* e la *Circolare n. 40/E del 13 maggio 2002*. Molte delle soluzioni indicate in dette Circolari sono state riproposte e confermate nella Circolare 26/E del 2016.

1 - LE OPERAZIONI AGEVOLATE:

Le operazioni agevolate prese in considerazione dalla L. 208/2015 sono:

1.1 - l'assegnazione di beni ai soci: con riguardo alla assegnazione agevolata si fa presente che mentre la prima Circolare (la 112/1999) subordinava l'applicazione di tutta la disciplina agevolativa alla esistenza di materia imponibile per l'applicazione dell'imposta sostitutiva (il valore normale dei beni assegnati doveva pertanto essere superiore al costo fiscalmente riconosciuto agli stessi, in quanto l'imposta sostitutiva si applicava alla differenza tra detti valori) tant'è che in tale Circolare si prevedeva espressamente che *"in mancanza di base imponibile ai fini della predetta imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap l'assegnazione agevolata non può essere effettuata"*, nella circolare successiva (la Circolare n. 40/E/2002) tale condizione non venne più posta, anzi la si esclude espressamente; tale ultima interpretazione è stata pure confermata dalla Circolare 26/E del 2016 nella quale si è precisato che *"la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa in esame"*.

La Circolare 26/E del 2016 (ribadendo quanto già precisato nella precedente Circolare 112/1999) precisa che *"l'assegnazione viene a configurarsi ogni qual volta la società procede, nei confronti dei soci, alla restituzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili. Al riguardo si precisa che la disciplina di cui trattasi è applicabile in tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile nonché da quelle contenute nel T.U.I.R. e quindi anche nei casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione ..."*.

A sua volta la Circolare 37/E del 2016 precisa 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. Ne deriva 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. Resta fermo, ovviamente, che il comportamento contabile adottato dall'impresa deve essere coerente con i principi contabili di riferimento"*

Inoltre l'assegnazione dei beni può costituire, insieme all'attribuzione di denaro, uno degli strumenti attraverso cui la società effettua la distribuzione dell'utile di esercizio, la ripartizione di riserve (di utili o di capitale), la riduzione del capitale sociale.

L'assegnazione agevolata, comunque, non consente deroghe ai principi societari in materia di liquidazione e di operazioni sul capitale, e quindi è consentita solo quando si ricollega ad un evento che consenta la fuoriuscita di beni dal patrimonio societario. Da segnalare sul punto che in giurisprudenza (Tribunale di Milano) si è avuto modo di precisare che la normativa in oggetto è normativa di carattere fiscale (fra l'altro non definitiva) e dunque inidonea ad introdurre deroghe non esplicitate a norme di diritto societario: e ne consegue che l'assegnazione deve *avvenire in favore di tutti i soci e sulla base delle singole partecipazioni al capitale perché si tratta di anticipare la liquidazione dei beni sociali; inoltre, poiché l'assegnazione di un bene*

determina l'eliminazione di una posta attiva del bilancio, si deve trovare nel passivo la posta corrispondente da eliminare e il riferimento sicuro è al patrimonio netto, per cui nessun problema sussiste ove esista una corrispondente riserva disponibile da eliminare; se, al contrario, si tocca il capitale, è necessario che ricorrano tutti i presupposti di legge per la riduzione volontaria del capitale stesso.

1.2 - la cessione a titolo oneroso di beni ai soci: per quanto riguarda invece la cessione agevolata si fa notare che nella nozione di cessione oltre alla compravendita vanno ricompresi anche altri negozi quali ad esempio la *permuta, la datio in solutum ed il conferimento in altra società* (in questo senso anche la Circolare 26/E del 2016). In caso di cessione ovviamente non si pongono i problemi sopra evidenziati per l'assegnazione (la cessione può avvenire anche a favore di uno soltanto dei soci o per quote non proporzionali alle rispettive partecipazioni al capitale; non vi è la necessità di eliminare una posta del passivo di valore corrispondente a quello dei beni, in quanto la società a fronte della fuoriuscita dei beni incassa un corrispettivo).

1.3 - la trasformazione della società nella forma di società semplice; con riguardo invece a questa fattispecie si precisa che la stessa è riservata alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni assegnabili (ossia beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri diversi da quelli strumentali per destinazione). A tal riguardo si fa presente che il secondo periodo del comma 4 del T.U.I.R. stabilisce che per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. In questo senso si è pronunciata la Circolare n. 26/E del 2016 nella quale si è pure precisato che *"occorre evidenziare il caso in cui, accanto ad un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi ad una pluralità di immobili, si ponga in essere un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso. Trattasi, ad esempio, del caso di una società che gestisce degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali. La prestazione di tali servizi può risultare essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, tale da qualificare la società tra quelle non rientranti nel novero delle cd. immobiliari di gestione a cui è applicabile la disciplina della trasformazione agevolata in esame [...]".*

Il ricorso all'una piuttosto che all'altra delle operazioni agevolate può produrre diverse conseguenze di carattere fiscale e costi fiscali differenti. Peraltro è da escludere che il ricorso, nella singola fattispecie, all'operazione più vantaggiosa sotto il profilo fiscale, possa essere considerata una forma di *"abuso del diritto"* (cfr. Circolare 37/E del 2016) (vedi § 10.)

2 - SOCIETA' AMMESSE ALLE OPERAZIONI AGEVOLATE

Possono avvalersi delle agevolazioni per le operazioni di assegnazione, cessione o trasformazione sopra illustrate le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni (art. 1, c. 115, L. 208/2015).

Con la Circolare 26/E del 2016 si è avuto modo di precisare:

(a) che per effetto dell'equiparazione alle società in nome collettivo e a quelle in accomandita semplice,

operata dal comma 3 dell'art. 5 del T.U.I.R., rientrano tra i soggetti residenti che possono effettuare l'assegnazione agevolata anche: (i) le società di armamento; (ii) le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali.

(b) che possono, inoltre, beneficiare dell'agevolazione in esame anche le società in liquidazione, purché sussistano le condizioni previste dalla L. 208/2015.

(c) che non rientrano, invece, tra i soggetti destinatari della disciplina in esame - in quanto esclusi dal tenore letterale della norma - gli enti non commerciali e le società non residenti nel territorio dello Stato che hanno una stabile organizzazione in Italia.

3 - SOCI BENEFICIARI DELLE OPERAZIONI AGEVOLATE

Condizione per porre in essere le operazioni agevolate è che i soci assegnatari, i soci cessionari o i soci della società che si trasforma, risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del **30 settembre 2015**, ovvero che vi siano stati iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della L. 208/2015 (ossia entro il 31 gennaio 2016), in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015. Il limite temporale del 30 settembre 2015, riferito ai soci beneficiari, non è stato modificato dalla legge di proroga (la legge 232/2016) ed è rimasto, pertanto, quello originariamente previsto dalla L. 208/2015.

Sul punto particolarmente significative sono le istruzioni contenute nella Circolare 26/E del 2016:

- in mancanza di una espressa limitazione soggettiva, i soci beneficiari possono essere anche soggetti diversi dalle persone fisiche (e quindi altre società) ed essere soggetti non residenti nel territorio dello Stato;

- la condizione dell'iscrizione a libro soci deve essere intesa nel senso che, all'atto dell'assegnazione o della cessione, solo i soci che rivestivano tale qualifica anche data del 30 settembre 2015 possono fruire delle agevolazioni, mentre agli altri soci che non rispettino questa condizione le agevolazioni non saranno applicabili; ciò peraltro vale solo per le operazioni di assegnazione e di cessione a titolo oneroso; non vale invece per la trasformazione in società semplice: la trasformazione in via agevolata, infatti, può essere effettuata soltanto se all'atto della trasformazione la compagine sociale è composta dagli stessi soci che erano tali alla data del 30 settembre 2015. La necessità che la compagine sociale alla data della trasformazione non comprenda nuovi soci, deriva dalla circostanza che gli effetti della trasformazione agevolata coinvolgono tutti i soci della società trasformatasi;

- la percentuale di partecipazione del socio, della quale occorre tenere conto ai fini dell'assegnazione o della cessione, è quella esistente alla data dell'assegnazione o della cessione medesima non ricorrendo la necessità dell'ininterrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 2015 alla data dell'assegnazione o della cessione al socio; anche ai fini della trasformazione agevolata è ininfluenza la circostanza che alla data della trasformazione la percentuale di partecipazione del capitale da parte dei singoli soci sia variata rispetto a quella dagli stessi posseduta alla data del 30 settembre 2015 (fermo restando che non vi debbono essere al momento della delibera di trasformazione soci diversi da quelli che erano tali alla data del 30 settembre 2015; oltre all'eventuale modifica nella percentuale della partecipazione, altra variazione possibile, a nostro parere, è la fuoriuscita dalla società di uno o più soci;

l'importante, in quest'ultimo caso è che tutti i soci superstiti fossero tali anche alla data del 30 settembre 2015);

- il subentro dell'erede nella qualità di socio, successivamente alla predetta data del 30 settembre 2015, a seguito dell'accettazione dell'eredità da parte dell'erede medesimo, non configurando ipotesi di cessione volontaria della partecipazione, non è di ostacolo alla possibilità di fruire dell'agevolazione stessa;

- l'agevolazione è inoltre applicabile anche nei casi in cui le azioni o quote dell'effettivo socio siano intestate a società fiduciarie. In tale ipotesi, la società fiduciaria deve risultare iscritta nel libro dei soci alla data del 30 settembre 2015 ed è necessario fornire la prova che il rapporto fiduciario, tra la società fiduciante ed il fiduciario, sia sorto anteriormente alla predetta data;

- nel caso in cui sulla partecipazione sia stato costituito un diritto di usufrutto, la qualità di socio, ai fini di cui trattasi, va riferita al soggetto titolare della nuda proprietà;

- relativamente alle società non obbligate alla tenuta del libro dei soci (ad esempio, società di persone), l'identità dei soci medesimi alla data del 30 settembre 2015 deve essere provata mediante idoneo titolo avente data certa; ad esempio può costituire titolo idoneo l'atto di trasferimento della partecipazione (in questo senso la Circolare 37/E del 2016); si osserva al riguardo che anche per le s.r.l. per le quali l'art. 16, comma 12quater, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con legge 28 gennaio 2009, n. 2 ha abolito l'obbligo di tenuta del libro soci, la qualità di socio al 30 settembre 2015 deve essere provata mediante idoneo titolo avente data certa ovvero mediante apposita visura del Registro Imprese, presso il quale vanno depositati gli atti di trasferimento delle quote sociali;

- nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale), in ossequio al principio di continuità fiscale che assiste dette operazioni, la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni possono procedere all'assegnazione e/o alla cessione agevolata dei beni anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, sempre che questi ultimi abbiano rivestito tale qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 30 settembre 2015; in tal caso ai soci possono essere assegnati con le agevolazioni della L. 208/2015 tutti i beni risultanti in capo alla nuova società (incorporante risultante dalla fusione o beneficiaria della scissione) sempreché gli stessi non rientrino tra quelli strumentali per destinazione; la stessa soluzione vale anche per la trasformazione in società semplice.

La Circolare 37/E del 2016 ha, a sua volta, precisato che le medesime conclusioni cui si è giunti per la fusione sono applicabili anche nel caso di conferimenti di azienda effettuati in regime di continuità fiscale.

4 - I BENI OGGETTO DELLE OPERAZIONI AGEVOLATE

Le operazioni agevolate debbono riguardare i seguenti beni (per la trasformazione la società da trasformare deve avere per oggetto esclusivo o principale la gestione di detti beni):

(i) i beni immobili diversi da quelli indicati nell'articolo 43, c. 2, primo periodo, del T.U.I.R. di cui al DPR. 22 dicembre 1986, n. 917, ossia gli immobili **diversi da quelli strumentali per destinazione**, vale a dire diversi da quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte della società.

Sono, pertanto, assegnabili in modo agevolato (come anche precisato nella Circolare 26/E del 2016):

- gli immobili strumentali per natura, qualora siano concessi in locazione, comodato, o, comunque, non

direttamente utilizzati dall'impresa;

- gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (i cd. "beni merce");

- gli immobili che concorrono a formare il reddito d'impresa (art. 90 T.U.I.R.).

Sono, invece, esclusi dall'agevolazione gli immobili strumentali per natura, in quanto non suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del loro possessore.

Si è, inoltre, precisato nella Circolare 26/E del 2016 che:

- le società che hanno per oggetto la gestione di immobili potranno fruire delle agevolazioni ex L. 208/2015 per operazioni (agevolazioni, cessioni e trasformazioni) aventi per oggetto immobili locati a terzi, in quanto immobili idonei a produrre un autonomo reddito (quello che deriva dalla loro locazione) ancorché per principio di attrazione, lo stesso concorra alla unitaria determinazione del reddito di impresa

- che, tuttavia, non spettano le agevolazioni ex L. 208/2015 nel caso in cui, accanto ad un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi ad una pluralità di immobili, si ponga in essere un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso. Si pensi, ad esempio, agli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali. La prestazione di tali servizi può risultare essenziale e determinante, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, al fine di considerare tali immobili come componente inscindibile di una gestione attiva del compendio immobiliare. In tale ottica, gli immobili in questione vanno considerati quali beni "utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa" e quindi esclusi dalla disciplina agevolata in esame (al fine di individuare se i predetti requisiti siano essenziali e determinanti la Circolare 26/E del 2016 rinvia ai criteri enunciati nel capitolo 4 della circolare n. 7/E del 29 marzo 2013)

Con riferimento alle società operanti nel settore agricolo, la stessa Circolare 26/E del 2016, ha precisato che il terreno, qualora sia utilizzato per effettuare la coltivazione e/o l'allevamento di animali, essendo in tal modo impiegato dalla società nell'esercizio dell'impresa, non può fruire delle agevolazioni in oggetto.

(ii) i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa; restano, pertanto, esclusi, dalle agevolazioni secondo le precisazioni fornite nella Circolare 26/E del 2016, quei beni senza i quali l'attività dell'impresa non può essere esercitata come, ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati rispettivamente dalle scuole di addestramento al volo e alla navigazione.

Da segnalare che rispetto alla legge previgente (legge 449/1997) la L. 208/2015 non ha ricompreso tra i beni agevolati le **azioni** e le **quote** di partecipazione in società (la cui fuoriuscita dalle società non può godere delle agevolazioni riproposte per il 2016).

Non costituisce causa ostativa l'attribuzione di beni agevolabili solo a taluni soci anziché alla generalità di essi; possono essere contestualmente assegnati e/o ceduti sia beni agevolabili che beni non agevolabili (Circolare 26/E del 2016)

Le caratteristiche del bene vanno verificate al momento dell'operazione agevolata (assegnazione, cessione o trasformazione); contrariamente a quanto previsto per la compagine sociale, per la quale è posto il

termine di verifica del 30 settembre 2015, lo stesso non vale per le caratteristiche oggettive dei beni sociali: è sufficiente che la destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa sussista al momento in cui viene posta in essere l'operazione agevolata. Pertanto è assolutamente legittimo un cambio di destinazione d'uso effettuato, ai fini di poter fruire delle agevolazioni, in prossimità del perfezionamento dell'operazione agevolata, senza che tale cambio possa essere contestato dall'Amministrazione finanziaria come ipotesi di "abuso del diritto" (vedi § 10).

Non possono fruire delle agevolazioni i beni costituenti componenti di un complesso aziendale concesso in affitto di azienda. Possono essere, invece, assegnati/ceduti in via agevolata i singoli beni ricompresi nel contratto di affitto di azienda che, prima dell'assegnazione/cessione, non rientrino più nel contratto di affitto del complesso aziendale (in questo senso la Circolare 37/E del 2016).

Non rientrano tra i beni assegnabili o cedibili in modo agevolato i singoli diritti, quali i diritti reali afferenti i beni medesimi (es., usufrutto, nuda proprietà,) ovvero quelli edificatori. Essendo la disciplina agevolativa applicabile solo nei confronti di beni, non è possibile beneficiare della stessa qualora la società intenda assegnare non l'intera proprietà, ma un singolo diritto sul bene (così da non determinare la definitiva fuoriuscita di quel bene dal patrimonio della società). Nel caso in cui la società risulti titolare di un diritto reale parziale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio), è invece possibile beneficiare delle agevolazioni in commento, qualora la società si liberi del suo diritto reale parziale assegnando definitivamente il bene al socio. In questo caso, infatti, si realizza quella fuoriuscita del bene dal patrimonio della società che costituisce il presupposto per l'applicazione delle agevolazioni ex L. 208/2015 (in questo senso si è pronunciata la Circolare 26/E del 2016). Nella successiva Circolare 37/E del 2016 si è precisato che l'agevolazione torna applicabile anche quando la società abbia la piena proprietà del bene e si liberi dello stesso bene assegnando o cedendo ai soci singoli diritti reali (ad esempio, usufrutto ad un socio e nuda proprietà ad un altro socio).

Nella Circolare 26/E del 2016 si è, inoltre, precisato, che *"nell'ipotesi di società che si trovano in una fase di liquidazione - in cui non è esercitata alcuna attività d'impresa, ma si è in presenza di una mera fase di chiusura dei rapporti di credito/debito verso terzi finalizzata alla cessazione dell'attività - gli immobili possono, in linea generale, rientrare nell'assegnazione agevolata in esame. In tal caso, infatti, si ritiene rispettata la finalità della disciplina in commento che intende favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali."*

5 - PROFILO TEMPORALE

Agevolazioni, cessioni o trasformazioni, per godere delle agevolazioni previste dalla L. 208/2015, debbono essere poste in essere entro il **30 settembre 2017** (data così modificata dall'art. 1, comma 565, L. 232/2016).

Con riguardo all'assegnazione, e considerato quanto al riguardo precisato nella Circolare 26/E del 2016, si precisa che il momento dell'assegnazione stessa deve essere individuato in quello in cui viene perfezionato l'atto d'assegnazione e non in quello della delibera che dispone l'assegnazione medesima.

Il momento della cessione ed il momento della trasformazione coincidono con la stipula, rispettivamente, dell'atto di cessione e dell'atto di trasformazione.

6 - L'IMPOSTA SOSTITUTIVA DELL'IMPOSTA SUI REDDITI E DELL'IRAP

L'art. 1, c. 116, L. 208/2015 dispone che:

- in caso di assegnazione e/o cessione sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati e/o ceduti e il loro costo fiscalmente riconosciuto
- o, in caso di trasformazione, sulla differenza tra il valore normale dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto,

si applica **un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura **dell'8%** ovvero nella misura del **10,5%** per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione (le cd. "società di comodo"). Con riguardo agli effetti del pagamento dell'imposta sostitutiva in commento nella Circolare 37/E del 2016 si è precisato che *"l'assolvimento dell'imposta sostitutiva prevista dalla disciplina dell'assegnazione agevolata in esame "sostituisce" la tassazione ordinaria dei componenti positivi ai fini delle imposte sui redditi e ai fini Irap e **chiude qualsiasi** debito tributario in capo alla società (circolare n. 26/E del 2016). In altri termini, la plusvalenza rilevata a conto economico (calcolata prendendo a riferimento il valore attribuito al bene) è fiscalmente irrilevante per il suo intero ammontare, anche se la stessa potrebbe risultare maggiore della plusvalenza fiscale (determinata sulla base del valore normale/catastale) sulla quale è applicata l'imposta sostitutiva. Occorre evidenziare che la plusvalenza contabile - iscritta in bilancio per effetto dell'assegnazione agevolata e "sterilizzata" con una variazione fiscale in diminuzione - concorre alla formazione del risultato di conto economico relativo all'esercizio [in corso] e, in presenza di un risultato positivo, confluisce tra le riserve disponibili di patrimonio netto. L'eventuale distribuzione di tale riserva seguirà il regime ordinario di tassazione come dividendo in capo ai soci percettori."*

Per la determinazione della base imponibile sulla quale applicare le aliquote dell'imposta sostitutiva necessitano due valori: (i) il valore normale dei beni assegnati, ceduti o posseduti; (ii) il costo fiscalmente riconosciuto.

Per quanto riguarda il **valore normale** degli immobili, lo stesso o viene determinato ai sensi dell'art. 9 del T.U.I.R. (DPR. 917/1986) (il cd. "valore di comune commercio") ovvero, in alternativa, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del T.U.R. (DPR. 131/1986) (il cd. "valore catastale"); così dispone l'art. 1, c. 117, L. 208/201. A tal riguardo si è avuto modo di chiarire, nella Circolare 37/E del 2016, che nelle ipotesi di cessione/assegnazione ai soci dei terreni agricoli con sovrastanti fabbricati rurali, l'imposta sostitutiva deve essere determinata in considerazione del solo valore catastale dei terreni agricoli, sempreché il fabbricato rurale sovrastante sia strumentalmente funzionale alle necessità del fondo e sia trasferito unitamente al fondo stesso, e ciò in applicazione del principio fissato con la circolare del 20 marzo 2000, n. 50, ove si è avuto modo di chiarire che il sistema automatico di valutazione di cui all'articolo 52 del TUR, applicato al reddito dominicale, esprime un valore comprensivo anche dei fabbricati sovrastanti, sempreché tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo e siano trasferite unitamente al fondo stesso, conservando tutti i requisiti di costru-

zioni rurali previsti dall'articolo 9, commi 3 e 3-bis del DL 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994 n. 133 (in pratica il reddito dominicale dei terreni è comprensivo anche della redditività delle costruzioni asservite, mentre il fabbricato assume autonoma rilevanza fiscale solo nel caso in cui vengano a mancare i requisiti di cui all'articolo 9 del DL n. 557 del 1993).

In caso di **cessione**, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 del T.U.I.R. (DPR. 917/1986) o al "valore catastale", è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

Anche nel caso di **assegnazione** può attribuirsi al bene un valore non necessariamente uguale al valore normale o al valore catastale, ma comunque non inferiore ad uno di detti valori. Così dispone la Circolare 26/E del 2016 ove si è avuto modo di precisare che anche *"ai fini dell'assegnazione, il valore normale degli immobili - analogamente al criterio espressamente previsto dalla norma con riferimento alla cessione degli immobili stessi - può essere computato in misura non inferiore ad uno dei sopra indicati valori. Pertanto, ad esempio, qualora il valore normale del bene immobile che si intende assegnare, determinato ai sensi dell'art. 9 del T.U.I.R., sia pari a 100 e quello risultante dall'applicazione dei moltiplicatori delle rendite catastali sia pari a 80, il valore normale ai fini dell'assegnazione di cui trattasi potrà essere assunto anche in un importo intermedio tra i due predetti valori. Possono essere effettuate anche scelte diversificate per immobile assegnato, indipendentemente dal fatto che l'assegnazione agevolata possa riguardare più immobili."*

E' possibile beneficiare della disciplina agevolativa anche nel caso in cui la società risulti titolare di un diritto reale parziale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e provveda a liberarsene assegnando definitivamente il bene al socio. In tal caso, ai fini della determinazione della plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva, in linea di principio, occorre far riferimento al valore (normale o catastale) della piena proprietà ridotto del diritto precedentemente concesso al socio (ad esempio, usufrutto o abitazione) calcolato sulla base del valore normale o catastale di cui all'articolo 48 del TUR. Va da sé che il valore normale o catastale del bene ridotto del diritto concesso al socio deve essere confrontato con il valore fiscale della piena proprietà del bene anch'esso ridotto del valore del diritto concesso al socio (Circolare 26/E del 2016).

Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e delle società che si trasformano sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del **13%** (tali riserve possono derivare, ad esempio, da una precedente legge speciale di rivalutazione di cui la società ha beneficiato). Per consentire la fuoriuscita dei beni oggetto di assegnazione agevolata, la società può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta con applicazione dell'imposta sostitutiva del 13%; ai fini del calcolo di detta imposta rileva l'ammontare delle riserve annullate, a prescindere dal fatto che questo ammontare non corrisponda al valore normale/catastale dei beni assegnati (le riserve da annullare, infatti, vanno parimate al valore contabile attribuito in bilancio ai beni assegnati e non al valore normale/catastale utilizzato ai fini fiscali). Possono essere utilizzate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile per consentire la fuoriuscita del bene. Il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili; in questo senso la Circolare 37/E del 2016 che al riguardo propone il seguente esempio:

"Si supponga una società che intende beneficiare della disciplina in esame e che presenta la seguente situazione:

riserve di utili: 30

riserve di capitale: 50

riserve in sospensione d'imposta: 100

valore attribuito al bene in sede contabile: 90

In tal caso, la società deve annullare riserve in misura pari al valore attribuito al bene in sede contabile (90) e a tal fine oltre ad annullare 30 di riserve di utili e 50 di riserve di capitale affranca con il versamento dell'imposta sostitutiva del 13% riserve in sospensione d'imposta di ammontare non superiore a 10.

Il pagamento della predetta imposta sostitutiva del 13%, operato dalla società, libera le riserve utilizzate in sede di assegnazione ed è definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione; l'irrilevanza fiscale in capo al socio dell'importo assoggettato a imposta sostitutiva del 13% dalla società è applicabile sempreché tale importo non sia già stato utilizzato in precedenza nella determinazione del reddito del socio (in questo senso sempre la Circolare 37/E del 2016).

Il valore normale per i **beni mobili** iscritti in pubblici registri, non dettando la norma in esame alcuna particolare previsione, deve essere individuato in base alle ordinarie disposizioni del comma 3 dell'art. 9 del T.U.I.R. (DPR. 917/1986).

Per quanto riguarda l'altro elemento da considerare per calcolare la base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva (ossia il **costo fiscalmente riconosciuto** del bene) la Circolare 26/E del 2016 ha chiarito che: (i) relativamente ai beni plusvalenti, il costo fiscalmente riconosciuto è determinato secondo i criteri previsti dall'art. 110, comma 1, lettera b), del T.U.I.R., al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti; (ii) relativamente ai beni che in caso di cessione danno luogo a ricavi (così detti beni-merce), nell'ipotesi in cui questi non siano valutati dalla società in base al metodo del "costo specifico", il costo fiscalmente riconosciuto va determinato facendo riferimento ad una situazione di magazzino, relativa ai beni assegnati, redatta alla data di assegnazione con i criteri di cui all'articolo 92 del T.U.I.R.

Se il valore normale/catastale dei beni assegnati è inferiore al costo fiscalmente riconosciuto, la base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sarà pari a zero; l'eventuale minusvalenza generata dall'assegnazione di beni che siano diversi da quelli merce non è peraltro deducibile nella determinazione del reddito d'impresa (cfr. Circolare n. 26/E del 2016). In presenza, invece, dell'assegnazione agevolata di più beni, se vengono effettuate sia assegnazioni di beni merce che di altri beni, le componenti negative di reddito, che derivino dall'assegnazione dei beni merce a valore normale/catastale inferiore al costo fiscalmente riconosciuto, devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulla quali è applicabile l'imposta sostitutiva. In quest'ultimo caso, pertanto, le componenti positive saranno assoggettate a imposta sostitutiva al netto delle componenti negative (cfr. Circolare 37/E del 2016).

L'imposta sostitutiva deve essere versata nella misura del **60%** entro il **30 novembre 2017** (data così modificata dall'art. 1, comma 565, L. 232/2016) e la restante parte entro il **16 giugno 2018** (data così modificata dall'art. 1, comma 565, L. 232/2016), con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi (art. 1, c. 120, L. 208/2015).

L'opzione per fruire delle agevolazioni ex L. 208/2015 deve ritenersi perfezionata con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni e della relativa imposta sostitutiva. Pertanto, l'omesso,

insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini della fruizione delle agevolazioni. In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi del cosiddetto "ravvedimento operoso".

7 - EFFETTI CONNESSI ALLE OPERAZIONI AGEVOLATE

L'art. 1, c. 118. L. 208/2015, stabilisce che:

- il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva;
- nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'articolo 47 del TUIR (DPR. 917/1986).
- tuttavia il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

Sul punto si possono richiamare le precisazioni contenute nella Circolare 26/E del 2016 laddove si osserva quanto segue:

(i) per il caso di assegnazione agevolata da parte di società di capitali con riduzione di riserve di capitale:

"l'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell'attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio. Il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione. Quest'ultimo, infatti, dovrà essere incrementato in primo luogo del maggior "valore affrancato" ed in secondo luogo, decrementato in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale. In sostanza, il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione ai sensi dell'ultimo periodo del comma 118, art. 1, L. 208/2015, in misura pari al valore normale del bene assegnato, dovrà incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, così come previsto, dal primo periodo dello stesso comma 118, in relazione alle operazioni di trasformazione. Nell'ipotesi in cui il valore del bene assegnato dovesse essere maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, incrementato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva, l'eccedenza è soggetta a tassazione nei modi ordinari in capo al socio assegnatario".

(ii) per il caso di assegnazione agevolata da parte di società di capitali con riduzione di riserve di utili: *"in caso di assegnazione agevolata mediante riduzione di riserve di utili, il costo della partecipazione in capo al socio rimarrà inalterato. La differenza tra il valore normale del bene e la plusvalenza assoggettata ad imposta sostitutiva concorrerà al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari".*

(iii) per il caso di assegnazione agevolata da parte di società di persone: *"per i soci delle società di persone l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza in capo soci determina che il pagamento dell'imposta sostitutiva rende - per l'importo già assoggettato a tassazione - definitiva e liberatoria la tassazione in capo ai soci assegnatari. In particolare, l'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell'attivo dello stato patrimoniale conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio. Il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva, comporta la rideterminazione del costo della partecipazione. Quest'ultimo, infatti, dovrà essere incrementato in primo luogo*

del maggior valore assoggettato a imposta sostitutiva dalla società ed, in secondo luogo, decrementato in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale. In particolare, il versamento dell'imposta sostitutiva effettuato dalla società determina, in misura proporzionale, l'incremento del valore della partecipazione di tutti i soci - al fine di rendere definitiva e liberatoria la tassazione operata dalla società - mentre il bene potrà essere attribuito ad uno solo dei soci con conseguenziali effetti di riduzione del valore fiscale della partecipazione. Si evidenzia, peraltro, che per il socio assume rilevanza ai fini della tassazione (ossia come riduzione del valore della partecipazione) il valore (normale o catastale) preso a riferimento dalla società per determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva. In sostanza, il socio assegnatario, prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari al valore (normale o catastale) del bene preso a riferimento dalla società, dovrà incrementare lo stesso costo per la differenza assoggettata ad imposta sostitutiva".

A tal riguardo si rinvia agli esempi effettuati nella suddetta Circolare 26/E del 2016 sia con riguardo alla assegnazione da società di capitali con riduzione di riserve di capitali (§ 6.1.1) sia con riguardo alla assegnazione da società di capitali con riduzione di riserve di utili (§ 6.1.2), sia con riguardo alla assegnazione da parte di società di persone (§ 6.2).

Con riferimento agli **effetti della cessione** sul bene acquistato dal cessionario, si precisa che:

- il costo fiscalmente riconosciuto del bene medesimo, da assumere da parte del cessionario stesso, è costituito dal corrispettivo pattuito per la cessione, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva.
- ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R., che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di cinque anni, l'operazione di cessione fissa il giorno a partire dal quale decorre il quinquennio di osservazione. Il socio cessionario può, quindi, cedere senza generare plusvalenze solo dopo che sono trascorsi almeno cinque anni dalla cessione dell'immobile.

(in questo senso la Circolare Agenzia delle Entrate 26/E del 2016)

8 - IMPOSTE INDIRETTE APPLICABILI ALLE ASSEGNAZIONI E/O ASSEGNAZIONI E/O CESSIONI AGEVOLATE

8.1 - Imposta di registro e imposte di trascrizione e catastale

Per le assegnazioni e/o cessioni ai soci agevolate le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili **sono ridotte alla metà** e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in **misura fissa** (così dispone l'art. 1, c. 119. L. 208/2015). La legge 208/2015 prevede, pertanto, una disciplina relativamente alle imposte indirette meno favorevole rispetto alla legge precedente (quella del 1997) che invece prevedeva per assegnazioni e/o cessioni l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1% (imposte ipotecarie e catastali in misura fissa). Il trattamento al riguardo coincide solo nel caso di assegnazioni e/o cessioni di abitazioni a favore di soci che godono delle agevolazioni 1 casa (imposta ordinaria 2% - riduzione al 50% = 1%).

A seconda del tipo di immobile oggetto di assegnazione e/o cessione le aliquote applicabili saranno le seguenti:

- **1%** in caso cessione e/o assegnazione di abitazione non appartenente alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 qualora il socio assegnatario e o cessionario abbia i requisiti prima casa di cui alla nota II-bis dell'art. 1 Tariffa Parte Prima allegata al TUR – DPR 131/1986) (vedi NOTA in appresso riportata):

- **7,5%** in caso cessione e/o assegnazione di terreno agricolo (salvo il caso in cui l'assegnatario o il cessionario rivesta la qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo professionale, iscritti alle rispettive gestioni previdenziali, ed intenda avvalersi delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 2, c. 4bis, DL 194/2009 convertito con legge 25/2010; in quest'ultimo caso si applicherà l'imposta registro in misura fissa - € 200,00)

- **4,5%** in tutte le altre ipotesi di cessione e/o assegnazione

Comunque l'imposta di registro non può essere inferiore ad €. 1.000,00: per le assegnazioni/cessioni soggette alle aliquote proporzionali dell'imposta di registro stabilite dall'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al TUR (ridotte alla metà), trova comunque applicazione la regola dell'imposta minima di registro nella misura di 1.000 euro, come stabilito dall'articolo 10, comma 2, del D. LGS. 14 marzo 2011, n. 23 (cfr. Circolare 37/E del 2016).

L'imposta di registro sarà applicabile nella misura del **2%** per le assegnazioni aventi ad oggetto fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro 5 anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche (imposta minima, in questo caso pari ad €. 200,00 non rientrando questa fattispecie tra quelle di cui all'articolo 1 della tariffa, parte prima, allegata al T.U.R. (DPR. 131/1986); si tratta, infatti, della specifica disciplina dettata per i conferimenti in società dall'art. 4, c. 1, lett. a), n. 2, della tariffa, parte prima, allegata al T.U.R., applicabile anche alle assegnazioni dalle società ai soci per effetto del rinvio contenuto nel medesimo art. 4, c.1, lett. d), n. 2.

In ogni caso le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa e cioè nella misura di **€. 50,00** cadauna (salvi il caso di terreno agricolo con applicazione delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 2, c. 4bis, DL 194/2009 convertito con legge 25/2010 ed il caso dell'assegnazione di fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali nonché aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, casi nei quali le imposte ipotecarie e catastale si applicano nella misura di €. 200,00 cadauna).

Ovviamente in caso di cessione e/o assegnazione di immobili assoggetti ad I.V.A. o esenti da I.V.A. (salvo il caso degli immobili abitativi esenti I.V.A.) non troverà applicazione l'imposta proporzionale di registro, bensì, in virtù del principio di alternatività IVA-registro di cui all'art. 40 del T.U.R. (DPR. 26 aprile 1986 n. 131) troverà applicazione **l'imposta fissa di registro** pari ad €. 200,00 (come in appresso precisato).

Anche per la determinazione della **base imponibile** ai fini dell'imposta proporzionale di registro la società cedente e/o assegnante può chiedere di avvalersi del cd. "valore catastale". In questo senso si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 26/E del 2016 nella quale si è precisato che *"trovano applicazione anche ai fini dell'imposta di registro le regole previste per la determinazione del valore normale delle assegnazioni dall'articolo 1, comma 117 della legge n. 208 del 2015. [...] L'opzione per la determinazione della base imponibile con il criterio automatico dovrà essere effettuata dalla società."* Peraltro per l'amministrazione

finanziaria (Circolare 37/E del 2016) la scelta del valore catastale per l'imposta di registro non è "autonoma" rispetto a quella da farsi per l'imposta sostitutiva. Infatti a parere dell'Amministrazione finanziaria:

- nel caso in cui la società, ai fini dell'imposta sostitutiva, opti per la determinazione del valore normale sulla base del valore catastale dell'immobile, tale opzione esplica efficacia anche ai fini della determinazione della base imponibile da assumere a tassazione per l'imposta di registro;
- l'opzione per la determinazione catastale del valore degli immobili non può essere autonomamente esercitata ai soli fini dell'imposta di registro.

La Circolare 37/E del 2016, assai opportunamente, riconosce la possibilità di optare per il meccanismo del "prezzo-valore" di cui all'art. 1, comma 497, della L. 266/2005 in presenza degli appositi requisiti di natura soggettiva ed oggettiva; pertanto cessionario e/o assegnatario potranno avvalersi del prezzo valore al ricorrere delle seguenti condizioni: (i) che cessionario e/o assegnatario sia una persona fisica; (ii) che oggetto dell'assegnazione sia un immobile ad uso abitativo con relative pertinenze. Conseguentemente in presenza di un immobile abitativo, anche qualora la società non si sia avvalsa della facoltà di utilizzo del "valore catastale", il cessionario e/o l'assegnatario che sia persona fisica, può comunque richiedere al Notaio rogante che la base imponibile, ai fini dell'imposta di registro, sia costituita dal "*valore catastale*" dell'immobile, indipendentemente dal corrispettivo pattuito e/o dal valore di assegnazione convenuto.

8.2 - L'I.V.A.

L'applicazione dell'imposta proporzionale di registro, come opportunamente rimarcato nella disposizione dell'art. 1, c. 119. L. 208/2015, è solo eventuale: deve comunque trattarsi di operazione fuori campo IVA o esente IVA se si tratta di immobili ad uso abitativo.

Da segnalare, con riguardo, a quest'ultima imposta, che la L. 208/2015 non prevede alcuna agevolazione ai fini IVA, anzi ignora proprio questa imposta (anche in questo caso contrariamente a quanto previsto nella precedente legge del 1997 in cui era prevista la facoltà per i contribuenti di assolvere detta imposta o con i modi ordinari ovvero in misura forfettizzata mediante una maggiorazione dell'imposta sostitutiva dovuta ai fini dell'imposta sui redditi e dell'IRAP).

Si rammenta, al riguardo, che in materia IVA, la "regola" è che i trasferimenti di immobili debbono considerarsi sempre esenti da IVA salvo che nei casi in cui viene espressamente sancito l'assoggettamento ad IVA (e salvi sempre i casi di esclusione dall'I.V.A.); la vigente normativa ha, inoltre, fissato diversi presupposti ai fini dell'imponibilità/esenzione I.V.A. a seconda che si tratti di

- beni strumentali di cui *all'art. 10 comma 1 n. 8 ter del DPR 633/1972*
- beni abitativi o comunque diversi da quelli strumentali di cui *all'art. 10 comma primo n. 8bis DPR 633/1972*.

In particolare in base alla vigente normativa:

A) sono soggette ad I.V.A. le assegnazioni e/o cessioni fatte da società ed aventi per oggetto:

(i) aree edificabili (in base allo strumento urbanistico generale adottato dal Comune, indipendentemente dall'approvazione della Regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo).

(ii) fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali che siano stati costruiti dalla società assegnante e/o cedente (in proprio o tramite appalto) purché la assegnazione e/o cessione avvenga entro i 5 anni dalla ultimazione della costruzione ovvero siano stati oggetto di restauro, risana-

mento conservativo o ristrutturazione da parte della società assegnante e/o cedente (in proprio o tramite appalto) purché la assegnazione e/o cessione avvenga entro i 5 anni dalla ultimazione dell'intervento.

(iii) fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali che siano stati costruiti dalla società assegnante e/o cedente (in proprio o tramite appalto), ovvero siano stati oggetto di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione da parte della società assegnante e/o cedente (in proprio o tramite appalto) anche se la assegnazione e/o cessione avvenga dopo i 5 anni dalla ultimazione dell'intervento purché la società assegnante e/o cedente manifesti espressamente (nell'atto di assegnazione e/o cessione) l'opzione per l'imposizione IVA.

(iv) fabbricati strumentali (ossia *fabbricati strumentali che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10*) qualora:

- si tratti di assegnazioni e/o cessioni eseguite dalla società assegnante e/o cedente entro i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione (eseguiti dalla medesima società assegnante e/o cedente in proprio o mediante appalto) o dalla società assegnante e/o cedente che vi ha effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, entro i 5 anni dall'ultimazione dell'intervento (eseguito dalla medesima società assegnante e/o cedente in proprio o mediante appalto).

- si tratti di assegnazioni e/o cessioni eseguite dalla società assegnante e/o cedente anche dopo i 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione (eseguiti dalla medesima società assegnante e/o cedente in proprio o mediante appalto) o dalla società assegnante e/o cedente che vi ha effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, anche dopo i 5 anni dall'ultimazione dell'intervento (eseguito dalla medesima società assegnante e/o cedente in proprio o mediante appalto), purché la società assegnante e/o cedente manifesti espressamente, nell'atto di assegnazione e/o cessione, l'opzione per l'applicazione dell'I.V.A.

- si tratti di assegnazioni e/o cessioni per le quali nel relativo atto la società assegnante e/o cedente, diversa dall'impresa costruttrice o dall'impresa che vi ha eseguito lavori di restauro, risanamento o ristrutturazione manifesti espressamente, nell'atto di assegnazione e/o cessione, l'opzione per l'applicazione dell'I.V.A.

B) sono esenti da I.V.A., ai sensi dell'art. 10, c.1, n. 8bis, D.P.R. 633/1972 e dell'art. 10, c.1, n. 8ter, D.P.R. 633/1972, tutte le altre assegnazioni e/o cessioni (non rientranti nelle fattispecie di cui al precedente punto A).

Ad esempio sono assegnazioni e/o cessioni esenti I.V.A.:

i) le assegnazioni e/o cessioni aventi per oggetto **fabbricati ad uso abitativo** poste in essere da società diverse da quelle costruttrici o da quelle che vi abbiano effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione;

ii) le assegnazioni e/o cessioni aventi per oggetto **fabbricati ad uso abitativo** poste in essere da società costruttrici o da società che vi hanno effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, dopo 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione o dell'intervento di recupero, se ed in quanto la società assegnante e/o cedente non abbia manifestato l'opzione per l'imposizione I.V.A.;

iii) le assegnazioni e/o cessioni di **fabbricati strumentali** per le quali la società assegnante e/o cedente, nell'atto di assegnazione e/o cessione non abbia manifestato l'opzione per l'imposizione I.V.A. qualora:

- si tratti di assegnazioni e/o cessioni poste in essere da società diverse dalle imprese costruttrici o da quelle che vi abbiano effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione (ed in questo caso a prescindere dal tempo decorso dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione e/o recupero);

- si tratti di assegnazioni e/o cessioni poste in essere dalle società costruttrici o dalle società che vi hanno effettuato interventi di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione, dopo 5 anni dalla data di ultimazione dei lavori di costruzione e/o di recupero.

Assegnazioni agevolate escluse da I.V.A.: va rimarcato come nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate 26/E del 2016 (che sul punto ha confermato quanto indicato nella precedente Circolare dell'Agenzia delle Entrate, la Circolare 40/E del 13 maggio 2002), si sia avuto modo di precisare che debbono ritenersi escluse da IVA le assegnazioni di immobili per i quali l'IVA non sia stata detratta all'atto del relativo acquisto, come nel caso di acquisto presso un privato o di acquisto anteriore al 1 gennaio 1973 o di acquisto in regime di esenzione. In particolare nella suddetta Circolare 26/E si precisa che *"l'assegnazione di beni ai soci realizza una ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa. Sono, pertanto, applicabili anche ai casi di assegnazione di beni ai soci le disposizioni sull'autoconsumo (contenute nell'articolo 2, secondo comma, n.5), laddove 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'articolo 19". Trattasi dei casi in cui tali beni non abbiano consentito la detrazione dell'IVA in ragione del loro acquisto presso un soggetto privato, ovvero poiché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'IVA nell'ordinamento interno nonché dei casi in cui i beni sono acquistati o importati senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2 del D.P.R. n. 633 del 1972. Sempre con la citata circolare n. 40/E del 2002 è stato, altresì, precisato che, in caso di acquisto dell'immobile senza applicazione dell'imposta, al quale abbiano fatto seguito interventi di riparazione e di recupero edilizio, per i quali, invece, si è provveduto alla detrazione dell'imposta, il contribuente [...] all'atto dell'estromissione di tali beni, dovrà, in relazione all'imposta afferente a tali spese, operare la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-bis2, qualora le stesse siano incrementative del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione."*

La stessa disciplina applicabile alle assegnazioni vale anche per le trasformazioni in società semplice (come si dirà in appresso); al contrario questa disciplina non si applica alle cessioni: per cui in caso di cessione a soci di immobili per i quali l'IVA non sia stata detratta all'atto del relativo acquisto, tale circostanza non esclude l'imponibilità IVA, applicandosi alle cessioni le regole ordinarie.

In pratica in presenza di immobili per i quali non sia stata detratta l'IVA al momento dell'acquisto, solo le assegnazioni ai soci saranno sempre ed in ogni caso assoggettate ad imposta di registro proporzionale.

Base imponibile I.V.A.: per la determinazione della base imponibile ai fini I.V.A. non valgono le regole applicabili all'imposta sostitutiva ed all'imposta di registro, per cui la società non può a tali fini avvalersi del cd. "valore catastale". In questo senso la Circolare 26/E del 2016: *"...., la disciplina in esame non prevede alcuna agevolazione in materia IVA, nemmeno con riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile delle assegnazioni. Non trova, pertanto, applicazione in ambito IVA neanche la disposizione*

contenuta nel regime in commento che consente la determinazione della base imponibile delle assegnazioni sulla base del valore catastale dell'immobile".

La stessa Circolare n. 26/E del 2016 si sofferma sui criteri da seguire per la determinazione della base imponibile ai fini I.V.A.: *"Ai fini della determinazione della base imponibile occorrerà fare riferimento al criterio costituito "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 [...] Pertanto, ai fini della determinazione dell'imponibile, il prezzo di acquisto non può essere limitato all'importo pagato per acquistare il bene, ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale (sempreché si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo. Tale criterio deve ritenersi applicabile anche nelle ipotesi di assegnazione ai soci di beni detenuti in forza di un contratto di leasing per i quali sia stata esercitata l'opzione di acquisto [...] l'assegnazione dopo il riscatto assume, pertanto, rilevanza, ai fini dell'IVA, non già in funzione del solo prezzo di riscatto, ma di un valore che, oltre gli apprezzamenti e deprezzamenti di cui si è detto, deve essere calcolato tenendo conto anche dei canoni di leasing pagati alla società concedente prima dell'esercizio del riscatto".*

Aliquote I.V.A.: le aliquote I.V.A. applicabili sono le seguenti:

- **4%** in caso di abitazione non appartenente alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (sempreché il socio assegnatario e o cessionario abbia i requisiti prima casa di cui alla nota II-bis dell'art. 1 Tariffa Parte Prima allegata al TUR – DPR 131/1986) (vedi NOTA in appresso riportata).
- **10%** per l'acquisto di abitazioni di categoria catastale diversa da A/1, A/8 e A/9 per le quali non ci si avvalga delle agevolazioni prima casa
- **10%** per unità non abitative in fabbricati con i requisiti della cd. "*legge Tupini*" (più del 50% a destinazione abitativa meno del 25% a negozi)
- **22%** per tutti gli altri immobili: immobili strumentali, abitazioni appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, terreni edificabili

Rettifica alla detrazione I.V.A.: in caso di assegnazione e/o cessione, in esenzione da I.V.A., di immobili per i quali è stata detratta l'I.V.A. al momento dell'acquisto, si dovrà procedere alla rettifica della detrazione se e in quanto l'assegnazione e/o la cessione siano intervenute entro il periodo di osservazione fiscale.

Circa quest'ultimo periodo l'articolo 19-bis 2, c.8, DPR n. 633/1972, per i fabbricati, ne fissa la durata in dieci anni, da calcolare a decorrere dall'anno di ultimazione o di acquisto del fabbricato. Pertanto, se l'impiego del bene in operazioni esenti si verifica oltre tale termine non deve essere effettuata alcuna rettifica della detrazione iniziale. La previsione della durata decennale del periodo di osservazione fiscale fa sì che la rettifica della detrazione iniziale debba essere operata in relazione a tanti decimi dell'imposta detratta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio. In particolare, se durante i dieci anni di osservazione fiscale l'immobile è assegnato e/o ceduto in esenzione da IVA, la rettifica deve essere operata in un'unica soluzione, nell'anno in cui è stata effettuata la assegnazione e/o la cessione, per tutti i decimi mancanti al compimento del decennio.

La rettifica della detrazione deve essere operata anche in relazione agli interventi di riparazione e di recupero edilizio relativi agli immobili acquistati senza esercitare la detrazione, purché si tratti di interventi aventi natura incrementativa del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità (cfr. Circolare 37/E del 2016)

Riepilogo della disciplina in materia I.V.A. e di imposta di registro applicabile agli atti di assegnazione e cessione agevolati:

Si riporta qui di seguito una tabella riassuntiva della disciplina applicabile alle operazioni di assegnazione e/o cessione di immobili da parte di società a propri soci (fermo restando che le **assegnazioni** aventi per oggetto immobili per i quali al momento dell'acquisto **non è stata detratta** l'IVA sono fuori campo IVA e quindi soggette ad imposta proporzionale di registro):

<i>Tipo di immobile</i>	<i>assegnante e/o cedente</i>	<i>assegnatario e/o cessionario</i>	<i>Regime IVA</i>	<i>Opzione IVA</i>	<i>Reverse Charge</i>	<i>Tassazione atto</i>
Fabbricato ABITATIVO assegnato e/o ceduto entro 5 anni dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	società costruttrice o ristrutturatrice	Privato e/o soggetto IVA	IVA obbligatoria	irrilevante	NO	Registro: €. 200,00 Trascrizione: €. 200,00 Catastale: €. 200,00
Fabbricato ABITATIVO assegnato e/o ceduto entro 5 anni dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	società NON costruttrice	privato	ESENTE IVA	Non ammessa	NO	Registro: 4,5% o 1% se 1 CASA Trascrizione: €. 50,00 Catastale: €. 50,00
Fabbricato ABITATIVO assegnato e/o ceduto entro 5 anni dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	società NON costruttrice	Soggetto IVA	ESENTE IVA	Non ammessa	NO	Registro: 4,5% Trascrizione: €. 50,00 Catastale: €. 50,00
Fabbricato ABITATIVO assegnato e/o ceduto oltre i 5 anni dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	società costruttrice o ristrutturatrice	privato	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AM-MESSA	NO	Esente IVA: Registro: 4,5% ovvero 1% se 1 CASA Trascrizione: €. 50,00 Catastale: €. 50,00 OPZIONE IVA: registro, trascrizione e catastale: €. 200,00 cadauna
Fabbricato ABITATIVO assegnato e/o ceduto oltre i 5 anni dalla fine	società costruttrice o ristrutturatrice	Soggetto IVA	ESENTE IVA ovvero	AM-MESSA	SI	Esente IVA: Registro: 4,5% Trascrizione: €. 50,00 Catastale: €. 50,00 OPZIONE IVA: registro,

lavori di costruzione o di recupero edilizio			SOGGETTA IVA su opzione			trascrizione e catastale: € 200,00 cadauna
Fabbricato ABITATIVO assegnato e/o ceduto oltre i 5 anni dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	società NON costruttrice	privato	ESENTE IVA	Non ammessa	NO	Registro: 4,5% o 1% se 1 CASA Trascrizione: € 50,00 Catastale: € 50,00
Fabbricato ABITATIVO assegnato e/o ceduto oltre i 5 anni dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	società NON costruttrice	Soggetto IVA	ESENTE IVA	Non ammessa	NO	Registro: 4,5% Trascrizione: € 50,00 Catastale: € 50,00
Fabbricato STRUMENTALE assegnato e/o ceduto entro 5 anni dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	società costruttrice o ristrutturatrice	Privato e/o soggetto IVA	IVA obbligatoria	irrilevante	NO	Registro: € 200,00 Trascrizione: € 200,00 Catastale: € 200,00 (art. 1, c. 119. L. 208/2015 prevede le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa in ogni caso senza eccezioni)
Fabbricato STRUMENTALE assegnato e/o ceduto entro 5 anni dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	società NON costruttrice	privato	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AMMESSA	NO	Sia ESENTE che in caso di OPZIONE IVA: Registro: € 200,00 Trascrizione: € 200,00 Catastale: € 200,00 (art. 1, c. 119. L. 208/2015 prevede le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa in ogni caso senza eccezioni)
Fabbricato STRUMENTALE assegnato e/o ceduto entro 5 anni dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	società NON costruttrice	Soggetto IVA	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AMMESSA	SI	Sia ESENTE che in caso di OPZIONE IVA: Registro: € 200,00 Trascrizione: € 200,00 Catastale: € 200,00 (art. 1, c. 119. L. 208/2015 prevede le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa in ogni caso senza eccezioni)
Fabbricato STRUMENTALE assegnato e/o ceduto oltre i 5 anni dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Qualsiasi società (costruttrice o non)	privato	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AMMESSA	NO	Sia ESENTE che in caso di OPZIONE IVA: Registro: € 200,00 Trascrizione: € 200,00 Catastale: € 200,00 (art. 1, c. 119. L. 208/2015 prevede le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa in ogni caso senza eccezioni)

						rie e catastali in misura fissa in ogni caso senza eccezioni)
Fabbricato STRUMENTALE assegnato e/o ceduto oltre i 5 anni dalla fine lavori di costruzione o di recupero edilizio	Qualsiasi società (costruttrice o non)	Soggetto IVA	ESENTE IVA ovvero SOGGETTA IVA su opzione	AM-MESSA	SI	Sia ESENTE che in caso di OPZIONE IVA: Registro: €. 200,00 Trascrizione: €. 200,00 Catastale: €. 200,00 (art. 1, c. 119. L. 208/2015 prevede le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa in ogni caso senza eccezioni)
Fabbricato AL GREZZO (sia ad uso abitativo che strumentale)	Qualsiasi società (costruttrice o non)	Privato e/o soggetto IVA	IVA obbligatoria	irrilevante	NO	Registro: €. 200,00 Trascrizione: €. 200,00 Catastale: €. 200,00 (sia abitativo che strumentale)
AREE EDIFICABILI (per le quali gli strumenti urbanistici prevedono la destinazione edificatoria)	qualsiasi società	Privato e/o soggetto IVA	IVA obbligatoria	irrilevante	NO	Registro: €. 200,00 Trascrizione: €. 200,00 Catastale: €. 200,00
AREE per le quali gli strumenti urbanistici NON prevedono la destinazione edificatoria	qualsiasi società	Privato e/o soggetto IVA	Non soggetto ad IVA	NO	NO	Se agricolo: Registro: 7,5% - Trascrizione: €. 50,00 - Catastale: €. 50,00 (salve agevolazioni IAP o coltivatore diretto) NO agricolo: Registro: 4,5% - Trascrizione: €. 50,00 - Catastale: €. 50,00

NOTA: per poter usufruire delle agevolazioni **prima casa** debbono ricorrere le seguenti condizioni (art. 1, nota II-bis, Tariffa Parte Prima allegata al TUR - DPR. 131/1981):

a) che l'immobile sia ubicato nel territorio del comune in cui l'acquirente ha o stabilisca entro 18 mesi dall'acquisto la propria residenza ovvero se diverso in quello in cui l'acquirente svolge la propria attività (le agevolazioni sono estese anche ai cittadini italiani che risiedono all'estero e che acquistano l'immobile come prima casa sul territorio italiano nonché ai cittadini italiani che lavorano all'estero per immobili siti nel luogo ove ha sede o esercita l'attività il soggetto da cui dipendono); la dichiarazione di voler stabilire la residenza nel comune dove è ubicato l'immobile acquistato deve essere resa, a pena di decadenza, dall'acquirente nell'atto di acquisto;

b) che l'acquirente nell'atto di acquisto dichiari di non essere titolare esclusivo (né in comunione col proprio coniuge) dei diritti di proprietà, usufrutto, uso e abitazione di altra casa di abitazione nel territorio del Comune ove è ubicato l'immobile acquistato;

c) che l'acquirente nell'atto di acquisto dichiara di non essere titolare, neppure per quote (e neppure in regime di comunione legale dei beni col proprio coniuge) su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà, usufrutto, uso, abitazione e nuda proprietà su altra casa di abitazione acquistata con le agevolazioni disposte dalle norme richiamate dall'art. 1 – nota II – bis Tariffa Parte I allegata al D.P.R. 131/1986 ossia con le agevolazioni prima casa.

Grazie alla norma in deroga introdotta con la L. 208/2015 ci si potrà avvalere delle agevolazioni prima casa anche se al momento dell'acquisto l'acquirente risulti tuttora titolare di un immobile abitativo a suo tempo acquistato con le agevolazioni prima casa (in totale deroga al requisito di cui sub c) ed anche se detto immobile (ma solo l'immobile acquistato con le agevolazioni prima casa) si trova nello stesso comune in cui si trova anche l'immobile da acquistare (in "parziale" deroga al requisito di cui sub b); peraltro in questo caso le agevolazioni prima casa vengono concesse "sub condizione": infatti entro un anno dalla data del nuovo acquisto il "vecchio" immobile deve essere alienato; in caso contrario si decade dalle agevolazioni provvisoriamente concesse.

Sono escluse le agevolazioni prima casa per le abitazioni catastalmente classificate nelle categorie A/1, A/8 e A/9.

Le agevolazioni prima casa si estendono alle pertinenze (anche se acquistate con atto separato) ma **limitatamente** ad una sola unità catastalmente classata come C/6 (autorimessa, posto auto), ad una sola unità catastalmente classata come C/2 (cantina, deposito ecc.) e ad una sola unità catastalmente classata come C/7 (tettoie chiuse o aperte).

8.3 - Imposte indirette applicabili alle trasformazioni in società semplice

La trasformazione in società semplice, non comportando trasferimento dei beni, non è soggetta ad imposta proporzionale di registro, per cui alle trasformazioni non si applica la disposizione agevolativa del comma 119 (che prevede, per l'appunto, la riduzione a metà, dell'imposta proporzionale di registro). Come anche riconosciuto nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 2016 la trasformazione è disciplinata dall'art. 4, c. 1, lett. c) della Tariffa, parte Prima allegata al TUR (DPR. 131/1986) che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (€ 200,00). Anche le imposte di trascrizione e catastale sono dovute in misura fissa (€ 200,00 cadauna).

La Stessa Circolare ha precisato che la trasformazione in società semplice determina, per effetto della cessazione dell'attività imprenditoriale, un fenomeno di *autoconsumo dei beni di impresa*, da assoggettare ad IVA, ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 5 del D.P.R. n. 633 del 1972; pertanto se la società possiede immobili rilevanti ai fini IVA (ossia beni che non debbano considerarsi esenti IVA e/o non soggetti ad IVA) dovrà emettere fattura per autoconsumo con versamento dell'IVA relativa (da applicare nella misura del 10% o del 22% a seconda della tipologia di immobile). Anche per la trasformazione vale, peraltro, quanto precisato con riguardo alle assegnazioni: sono **esclusi da IVA** gli immobili per i quali l'IVA non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, come ad esempio nel caso di acquisto presso un privato o di acquisto anteriore al 1 gennaio 1973 o di acquisto in regime di esenzione IVA.

9 - ALTRI ASPETTI CONCERNENTI LA TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

L'assenza della qualifica imprenditoriale in capo alla società semplice, avente come oggetto esclusivo o principale la gestione di beni, comporta che la trasformazione di una società commerciale in una società

semplice di mera gestione immobiliare determina la cessazione dell'attività imprenditoriale, con la conseguenza che, all'atto della trasformazione, la società trasformanda dovrà provvedere alla chiusura della partita IVA (in questo senso la Circolare 37/E del 2016).

La trasformazione in regime agevolato delle società che gestiscono terreni agricoli non trova preclusioni, sempreché le predette società abbiano ad oggetto la gestione esclusiva o principale dei terreni ad uso agricolo (Circolare 26/E del 2016)

L'Agenzia delle Entrate, sempre con la succitata Circolare 26/E del 2016 ha precisato:

- che è possibile beneficiare della disciplina in esame anche con riferimento ai casi in cui la società risulti titolare di un diritto reale parziale sui beni (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e intenda procedere alla trasformazione in società semplice. Anche in tal caso, infatti, appare soddisfatta la finalità della norma agevolativa - che intende favorire la circolazione degli immobili in modo da poter essere nuovamente immessi nel mercato - considerato che i beni fuoriescono, comunque, dal patrimonio della società che si trasforma per confluire in quello della società semplice risultante dalla trasformazione;
- che i beni che non possono godere delle agevolazioni in commento, in quanto all'atto della trasformazione non possiedono le necessarie caratteristiche, devono essere assoggettati a tassazione con i criteri ordinari.

Sempre in relazione alle ipotesi di trasformazione, il primo periodo del comma 118 dell'art. 1 dispone che il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva.

Si fa presente che ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 81, comma 1, lettera b), del TUIR che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di cinque anni, l'operazione di trasformazione in società semplice non interrompe il termine di decorrenza del quinquennio. Tale interpretazione ha trovato conferma ufficiale anche nella Circolare 26/E del 2016; tale conseguenza connessa alla trasformazione in società semplice può rendere particolarmente vantaggiosa, in determinate circostanze, questa operazione; si pensi al caso della società commerciale che deve vendere immobili non destinati all'esercizio di impresa dalla stessa acquistati da oltre cinque anni ed il cui costo fiscalmente riconosciuto è notevolmente inferiore al prezzo convenuto per la cessione al terzo acquirente; in questo caso la cessione darebbe luogo ad una rilevante plusvalenza soggetta a tassazione (come reddito di impresa); con la trasformazione in società semplice e con il conseguente passaggio dal regime fiscale dell'impresa al regime fiscale di cui all'art. 81, comma 1, lettera b), del TUIR invece la società non realizzerà alcuna plusvalenza, vendendo un immobile che possiede da più di cinque anni, e quindi l'operazione non comporterà il pagamento di imposte.

10 - AGEVOLAZIONI ED ABUSO DEL DIRITTO

Il ricorso alle agevolazioni fiscali previste per le operazioni di assegnazione, cessione di beni ovvero di trasformazione in società semplice può concretizzare, in determinate situazioni, un'ipotesi di abuso del diritto contestabile dall'Amministrazione Finanziaria?

La stessa Agenzia delle Entrate lo ha escluso con riguardo a quattro specifiche fattispecie:

(i) il diverso trattamento fiscale connesso alle diverse operazioni agevolabili:

Il ricorso all'una piuttosto che all'altra delle operazioni agevolate (assegnazione, cessione o trasformazione) può produrre diverse conseguenze di carattere fiscale e costi fiscali differenti. Peraltro è da escludere che il ricorso, nella singola fattispecie, all'operazione più vantaggiosa sotto il profilo fiscale, possa essere considerata una forma di "abuso del diritto". In questo senso si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 37/E del 16 settembre 2016: *"la possibilità di optare per l'assegnazione agevolata in luogo della cessione (e viceversa) costituisce una scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore, dalla quale potrebbe originare un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10 bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000."*

(ii) il cambiamento della destinazione d'uso degli immobili in prossimità dell'operazione agevolata:

Le agevolazioni in commento si applicano a condizione che gli immobili coinvolti sia beni diversi da quelli strumentali per destinazione. Le caratteristiche degli immobili vanno verificate al momento dell'operazione agevolata (assegnazione, cessione o trasformazione): è sufficiente che la destinazione a finalità estranee all'esercizio di impresa sussista al momento in cui viene posta in essere l'operazione agevolata. Pertanto è assolutamente legittimo un cambio di destinazione d'uso effettuato, ai fini di poter fruire delle agevolazioni, in prossimità del perfezionamento dell'operazione agevolata, senza che tale cambio possa essere contestato come ipotesi di "abuso del diritto". In questo senso si è pronunciata l'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 26/E del 1 giugno 2016 nella quale si afferma che *"Il cambiamento di destinazione d'uso anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo status di bene agevolabile è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta non sindacabile ai sensi dell'articolo 10-bis della legge n. 212 del 27 luglio 2000"*

(iii) assegnazione agevolata seguita dall'alienazione a titolo oneroso a terzi dei beni assegnati:

L'ipotesi sottoposta all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate era la seguente: una società ha ricevuto una proposta di acquisto di immobili industriali (non più utilizzati per l'esercizio di impresa essendo la società in procinto di liquidare l'attività). Anziché procedere alla cessione diretta dalla società a terzi (cessione particolarmente onerosa sotto il profilo fiscale realizzando la società una plusvalenza di importo rilevante) si era proposto di procedere dapprima mediante l'assegnazione agevolata dei beni ai soci e solo in un secondo momento alla cessione dei beni dai soci assegnatari ai terzi, realizzando in tal modo un notevole risparmio di imposte. L'Agenzia delle Entrate nel rispondere all'interpello, con Risoluzione n. 93/E del 17 ottobre 2016, ha escluso che possa ravvisarsi nel caso di specie un abuso di diritto osservando che:

- nel momento in cui verrà aperta la fase liquidatoria della società, gli immobili di proprietà della stessa potranno rientrare nel regime agevolativo in questione.
- 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.
- tale soluzione si fonda sulla ratio della norma, diretta ad offrire l'opportunità, tramite l'assegnazione ai soci o anche la trasformazione in società semplice, 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.

- il regime agevolativo in esame è finalizzato alla fuoriuscita dalle società di immobili che potenzialmente potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato, favorendo così la circolazione degli immobili
- l'operazione in oggetto vale a dire l'assegnazione dei beni con successiva cessione effettuata direttamente dai soci a terzi, è del tutto in linea con le intenzioni che il legislatore vuole perseguire e quindi non è in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

(iii) scissione societaria seguita dalla trasformazione in società semplice della beneficiaria:

L'ipotesi sottoposta all'attenzione dell'Agenzia delle Entrate era la seguente: una società possiede immobili strumentali concessi a terzi in forza di contratti di locazione e comodato nonché cospicue partecipazioni societarie. Intende trasformarsi in società semplice con le agevolazioni in commento. Ma a ciò osta la presenza delle partecipazioni societarie. Per cui si intenderebbe procedere prima ad una operazione di scissione con attribuzione di tutti i beni immobili ad una newco, da trasformare successivamente in società semplice avvalendosi delle agevolazioni. L'Agenzia delle Entrate nel rispondere all'interpello, con Risoluzione n. 101/E del 3 novembre 2016, ha escluso che possa ravvisarsi nel caso di specie un abuso di diritto osservando che:

- nel momento in cui, a seguito della scissione venga attribuita la totalità dei beni immobili alla società beneficiaria, quest'ultima si troverà nelle condizioni di poter beneficiare della trasformazione agevolata in società semplice
- tale soluzione si fonda sulla *ratio* della norma, secondo cui il regime agevolativo in questione è diretto ad offrire l'opportunità, tramite l'assegnazione ai soci o anche la trasformazione in società semplice, 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.
- che l'operazione in oggetto, vale a dire scissione della società con attribuzione alla società scissa delle partecipazioni finanziarie e attribuzione alla società beneficiaria di tutti i beni immobili con contestuale trasformazione agevolata in società semplice di quest'ultima, è del tutto in linea con le intenzioni che il legislatore vuole perseguire e quindi non è in contrasto con le finalità delle norme fiscali o con i principi dell'ordinamento tributario.

11 - ESTROMISSIONE DI BENI STRUMENTALI DA PARTE DI IMPRENDITORI INDIVIDUALI

L'art.1, c. 121, L. 208/2015 estende la disciplina agevolativa prevista per le assegnazioni/cessioni di beni ai soci, quale sopra illustrata, anche alle operazioni di estromissione di immobili dal patrimonio di imprese individuali. A sua volta l'art. 1, comma 566, L. 232/2016 **ha prorogato** al 31 maggio 2017 (scadenza precedente 31 maggio 2016) la data entro la quale l'imprenditore individuale può avvalersi dell'estromissione agevolata.

Profilo soggettivo: l'agevolazione riguarda imprenditori individuali

Profilo oggettivo: deve trattarsi di beni strumentali sia per destinazione (art. 43, c. 2, primo periodo, TUIR – DPR. 917/1986) che per natura (art. 43, c. 2, secondo periodo, TUIR – DPR. 917/1986); sono ricompresi nel regime agevolato anche i beni strumentali utilizzati esclusivamente per l'esercizio di impresa, contraria-

mente, invece, a quanto previsto dal precedente c. 115 per le assegnazioni e cessioni agevolate delle società (dalle quali detti immobili restano invece esclusi).

Profilo temporale: possono essere esclusi dal patrimonio dell'impresa solo i beni strumentali posseduti alla data del **31 ottobre 2016** (data così modificata dall'art. 1, comma 566, L. 232/2016). L'opzione per l'esclusione di detti beni dal patrimonio dell'impresa deve, a sua volta, essere fatta dal **1 gennaio 2017** ed entro la data del **31 maggio 2017** (data così modificata dall'art. 1, comma 566, L. 232/2016); tale opzione avrà effetto retroattivo con decorrenza dal periodo di imposta in corso alla data del **1 gennaio 2017** (data così modificata dall'art. 1, comma 566, L. 232/2016). I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva sono effettuati, rispettivamente, entro il **30 novembre 2017** ed il **16 giugno 2018** (date così modificate dall'art. 1, comma 566, L. 232/2016).

Imposta sostitutiva: l'opzione per l'esclusione dei beni strumentali dal patrimonio dell'impresa va fatta mediante pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari all'**8%** della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Ovviamente l'agevolazione riguarda solo l'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta regionale sulle attività produttive; non riguarda invece l'imposta di registro in quanto per l'estromissione di immobili dal patrimonio dell'imprenditore individuale non necessita alcun atto traslativo da trascrivere presso i RR.II e volturare presso il Catasto. Ai fini I.V.A. invece nessuna agevolazione è prevista. Pertanto, per effetto della estromissione, si determina un fenomeno di *autoconsumo dei beni di impresa*, da assoggettare ad IVA, ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 5 del D.P.R. n. 633 del 1972; se gli immobili estromessi sono rilevanti ai fini IVA (ossia beni che non debbano considerarsi esenti IVA e non soggetti ad IVA sulla base dei criteri indicati nella TABELLA di cui sopra) l'imprenditore dovrà emettere fattura per autoconsumo con versamento dell'IVA relativa. Anche per la estromissione vale, peraltro, quanto precisato nella Circolare n. 26/E del 2016 con riguardo alle trasformazioni ed assegnazioni: sono **esclusi da IVA** gli immobili per i quali l'IVA non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, comprese le ipotesi di acquisto presso un privato o di acquisto anteriore al 1 gennaio 1973 o di acquisto in regime di esenzione IVA.

Per tutto quanto non espressamente previsto nel comma 121 dell'art. 1 L. 208/2015 e nel comma 566 della legge 232/2016 si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dettate dal comma 115 al comma 120 del medesimo art. 1.

LE NORME DI RIFERIMENTO

Art. 1 commi da 76 ad 84 Legge 28 dicembre 2015 n. 208

115. Le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni che, entro il 30 settembre 2016, assegnano o cedono ai soci beni immobili, diversi da quelli indicati nell'articolo 43, comma 2, primo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, possono applicare le disposizioni dei commi dal presente al comma 120 a condizione che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015. Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2016 si trasformano in società semplici.

116. Sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto, si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento ovvero del 10,5 per cento per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione. Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e delle società che si trasformano sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento.

117. Per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131. In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'articolo 9 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, o in alternativa, ai sensi del primo periodo, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori.

118. Il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva. Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'articolo 47 del citato testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986. Tuttavia, il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

119. Per le assegnazioni e le assegnazioni e/o cessioni ai soci di cui ai commi da 115 a 118, le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

120. Le società che si avvalgono delle disposizioni di cui ai commi da 115 a 118 devono versare il 60 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016 e la restante parte entro il 16 giugno 2017, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

121. L'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possiede beni immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2,

del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, può, entro il 31 maggio 2016, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dei commi da 115 a 120.

Art. 1 commi 565 e 566 Legge 11 dicembre 2016 n. 232

565. Le disposizioni dell'articolo 1, commi da 115 a 120, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle assegnazioni, trasformazioni e cessioni poste in essere successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva di cui al comma 120 del citato articolo 1 della legge n. 208 del 2015 sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2017 ed entro il 16 giugno 2018.

566. Le disposizioni dell'articolo 1, comma 121, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni ivi indicati, posseduti alla data del 31 ottobre 2016, poste in essere dal 1° gennaio 2017 al 31 maggio 2017. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva di cui al comma 121 del citato articolo 1 della legge n. 208 del 2015 sono effettuati, rispettivamente, entro il 30 novembre 2017 e il 16 giugno 2018. Per i soggetti che si avvalgono della presente disposizione gli effetti dell'estromissione decorrono dal 1° gennaio 2017.