

Quesiti Tributari

RISPOSTE A QUESITI TRIBUTARI IN MATERIA DI ASSEGNAZIONI E CESSIONI AGEVOLATE

Cari Colleghi,

si ritiene utile rendere disponibili a tutti le risposte a quesiti fornite fino ad oggi dall'ufficio studi tributari del CNN in materia di assegnazioni e cessioni agevolate dopo l'entrata in vigore della Legge 28/12/2015 n. 208.

Alcune risposte sono antecedenti alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 1° giugno scorso (cfr. segnalazione novità in *CNN Notizie* del 3 giugno 2016), ma, per la rilevanza degli argomenti trattati, si è deciso di divulgarle.

Roberto Martino
COORDINATORE SETTORE STUDI TRIBUTARI

- Quesito Tributario n. 12-2016/T. “Art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – soci di società con sede a Londra” – [pag. 3/4](#)
- Quesito Tributario n. 67-2016/T. “Art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – bene oggetto di preliminare di vendita” – [pag. 4/5](#)
- Quesito Tributario n. 85-2016/T. “Art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – assegnazione agevolata di beni e successivo ritrasferimento a terzi non soci” – [pag. 6/7](#)
- Quesito Tributario n. 89-2016/T. “Art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – quota indivisa” – [pag. 8/9](#)
- Quesito Tributario n. 118-2016/T. “Art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – soci in comunione legale” – [pag. 9/10](#)
- Quesito Tributario n. 156-2016/T. “Art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – assegnazione agevolata di beni al socio unico di s.r.l. mediante utilizzo delle riserve disponibili” – [pag. 11](#)
- Quesito Tributario n. 169-2016/T. “Art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – cessione a due soci di usufrutto e nuda proprietà” – [pag. 11/12](#)
- Quesito Tributario n. 171-2016/T. “Art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – indicazione di valori distinti per l'applicazione delle imposte agevolate” – [pag. 12/13](#)
- Quesito Tributario n. 172-2016/T. “Art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – quote intestate a fiduciaria e condizione sospensiva” – [pag. 14](#)
- Quesito Tributario n. 183-2016/T. “Art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – immobile compreso in azienda affittata” – [pag. 15](#)

ART. 1 COMMA 115 SS. L. N. 208/2015 – SOCI DI SOCIETÀ CON SEDE A LONDRA

10 febbraio 2016

Quesito:

Una società costituita a Londra nell'anno 2005 ha ricevuto in conferimento dagli unici due soci cittadini italiani la nuda proprietà di un immobile ad uso abitativo in Italia.

Attualmente i soci intendono procedere ad un atto di assegnazione a se stessi di tali beni immobili ad uso abitativo. La compagine sociale è invariata dal 2005. È possibile usufruire delle agevolazioni in materia di assegnazione agevolata ai soci?

Si premette che l'argomento è stato oggetto di un approfondimento di carattere generale cui si rinvia (Studio Tributario n. 20-2016/T "Art. 1 commi 115-120 legge di stabilità 2016: assegnazioni/cessioni di beni ai soci e trasformazione in società semplice" est. Raponi in CNN Notizie del 28 gennaio 2016).

La problematica riguarda nella sostanza la possibilità di ricorrere alla normativa di favore da parte delle società estere proprietarie di beni in Italia.

Non avendo elementi sufficienti per inquadrare la fattispecie concreta si indica di seguito l'inquadramento in termini astratti da cui sarà possibile estrarre gli elementi per formulare la risposta in relazione al quesito proposto.

La società commerciale che voglia avvalersi della disciplina agevolativa deve essere un soggetto Ires (art. 72 tuir) e Irap (art. 3 D.lgs. 446/97) residente o non residente che produca reddito d'impresa almeno tramite stabile organizzazione.

Tale assunto è sostenibile in base alle imposte sostituite e relativi presupposti e alla natura di beni che possono formarne oggetto individuabili ex art. 43 -2 comma. Una società estera con sede all'estero che non abbia almeno una Stabile Organizzazione in Italia non presenta il presupposto necessario per assoggettare a imposizione il reddito d'impresa che produce (arg. ex art. 23 lett. e) tuir) dunque non potrà avvalersi della normativa di cui all'art. 1 commi 115/120 neanche ai fini delle sole imposte indirette.

La sola titolarità in Italia di proprietà o di diritto reale parziale da parte di un soggetto non residente non configura infatti una Stabile Organizzazione (R.M. 13.12.1989 prot. N. 460196).

L'art. 152 comma 2 tuir prevede che i redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti e senza stabili organizzazioni nel nostro Paese siano tassati secondo le disposizioni previste per le diverse categorie di redditi (fondiari, di capitale, diversi) come se si trattasse di una persona fisica.

La nuova normativa in tali casi dunque non risulterà applicabile.

Francesco Raponi

*) Si segnala che la risposta fornita è stata redatta anteriormente alla pubblicazione della circolare n. 26/E del 1 giugno 2016 “Disciplina dell’assegnazione e cessione di beni ai soci, della trasformazione in società semplice e dell’estromissione dei beni dell’imprenditore individuale”.

Quesito Tributario n. 67-2016/T (*)

ART. 1 COMMA 115 SS. L. N. 208/2015 – BENE OGGETTO DI PRELIMINARE DI VENDITA

9 marzo 2016

Si chiede di conoscere la risposta al seguente quesito:

“Un bene che sia stato oggetto di preliminare di vendita può formare oggetto di assegnazione agevolata? Si precisa che il preliminare è stato sottoscritto circa otto anni fa e il relativo prezzo è stato integralmente pagato compresa l’iva”.

La risposta al quesito può essere formulata in una duplice accezione, con un risultato parzialmente diverso a seconda se si segua una **interpretazione prettamente letterale del dettato normativo** e oppure al contrario se se ne rappresenti una ricostruzione più sostanziale con probabili **riflessi anche in chiave elusiva**.

In merito alla prima ricostruzione la soluzione al quesito potrebbe essere positiva e il bene formare oggetto di assegnazione agevolata.

Vediamo perché.

La legge di stabilità con **riferimento ai beni che possono formare oggetto di assegnazione** indica due condizioni che devono necessariamente ricorrere e che sembrerebbero presenti nel caso in oggetto.

Ci si riferisce in particolare alla **necessaria titolarità del diritto di proprietà del bene** in capo alla società assegnante e in secondo luogo alla **natura di bene non di diretto utilizzo** da parte della medesima società.

Per quanto concerne la prima condizione il fatto che sia stato oggetto di preliminare di vendita e non ancora della vendita ne offre un sicuro riscontro. Il **bene è ancora di proprietà** della società assegnante.

In ordine al secondo requisito occorrerebbe effettuare una analisi più approfondita del **caso concreto** ma comunque per come è formulato il quesito si può ritenere che anche tale condizione sia verificata.

In conclusione supponendo che siano presenti nella fattispecie di cui al quesito anche tutte le altre condizioni che devono necessariamente sussistere (Arg. Studio CNN n. 20-2016/T) si potrà concludere per la soluzione positiva ritenendo che **il bene che abbia formato oggetto di un preliminare di vendita possa essere assegnato a un socio.**

E' opportuno tuttavia ricordare che la **risposta** appena formulata **non tiene conto di eventuali probabili risvolti di natura civilistica** relativi soprattutto agli obblighi connessi al contratto preliminare.

La particolarità della fattispecie non può tuttavia esimere dal formulare altro genere di considerazioni in quanto la stessa vicenda potrebbe essere inquadrata diversamente.

In una prima accezione il Fisco potrebbe ritenere che non sussistano tutti i requisiti previsti dalla Legge di Stabilità.

Nello specifico si potrebbe sostenere che almeno sul piano fiscale la vicenda traslativa si sia comunque conclusa e quindi negare la ricorrenza del requisito della titolarità del bene in capo alla società che come visto è da considerarsi necessario. Il tutto specie se con il saldo del prezzo e del pagamento dell'Iva si sia anche verificata l'immissione in possesso del bene in capo al promissario acquirente. Si segnala a tal proposito che la circolare n. 73 del 1994 ha precisato, anche se con riferimento a altri scenari fiscali, che gli effetti di un atto scritto (anche se non notarile) possono essere idonei al trasferimento della proprietà e quindi generare materia imponibile nel caso in cui sia prevista l'immissione in possesso del bene e sia regolato e saldato integralmente il corrispettivo.

Una ultima considerazione va invece formulata in relazione a possibili rilievi di fattispecie elusiva che potrebbero essere mossi dalla Agenzia delle Entrate competente in relazione al caso di cui al quesito.

L'intera vicenda potrebbe infatti essere qualificata come una manovra volta a neutralizzare almeno in parte gli effetti della plusvalenza che avrebbe maturato la società al momento della successiva alienazione.

La fattispecie complessa, preliminare – assegnazione – vendita, potrebbe infatti essere strutturata per far conseguire una plusvalenza calcolata su una base imponibile ridotta e con un carico fiscale minore sfruttando la successiva rivendita posta in essere dal socio assegnatario piuttosto che dalla società assegnante.

Se da un lato il decorso di un notevole lasso di tempo dal preliminare all'assegnazione potrebbero deporre per una lettura non abusiva, al contrario, invece in assenza di una valida ragione extra fiscale il fisco potrebbe contestare la fattispecie come elusiva a norma dell'art. 10 bis dello statuto dei diritti del contribuente.

Alla luce delle riflessioni fin qui formulate si rappresenta l'opportunità di analizzare il caso su un piano più concreto prima di procedere alla assegnazione.

Francesco Raponi

*) Si segnala che la risposta fornita è stata redatta anteriormente alla pubblicazione della circolare n. 26/E del 1 giugno 2016 "Disciplina dell'assegnazione e cessione di beni ai soci, della trasformazione in società semplice e dell'estromissione dei beni dell'imprenditore individuale".

Quesito Tributario n. 85-2016/T (*)

ART. 1 COMMA 115 SS. L. N. 208/2015 – ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DI BENI E SUCCESSIVO RITRASFERIMENTO A TERZI NON SOCI

13 aprile 2016

Si chiede la soluzione del seguente quesito:

“Premesso che la società Alfa srl intende procedere alla assegnazione agevolata ai propri soci persone fisiche di alcuni beni immobili che hanno destinazione di immobili patrimonio e di immobili strumentali per natura. Successivamente alla assegnazione i soci assegnatari intendono procedere alla vendita dei beni immobili a terzi.

Si chiede di sapere

Se debba essere necessariamente osservato un periodo di rispetto tra l’assegnazione e la successiva vendita a pena di invalidità o di decadenza dalla agevolazioni godute oppure se l’atto di vendita sia liberamente stipulabile senza limiti di tempo fatta salva l’emersione di plusvalenze tassabili.

Se la vendita a terzi effettuata a ridosso della assegnazione possa prospettarsi come elusiva di norme fiscali e quali siano gli obblighi e le responsabilità del notaio rogante

Se le conclusioni sono divergenti a seconda della natura del bene (patrimonio o strumentale).”

Le problematiche proposte nel quesito pur essendo relative alla stessa vicenda necessitano di essere risolte separatamente.

1. Se debba essere necessariamente osservato un periodo di rispetto tra l’assegnazione e la successiva vendita a pena di invalidità o di decadenza dalla agevolazioni godute oppure se l’atto di vendita sia liberamente stipulabile senza limiti di tempo fatta salva l’emersione di plusvalenze tassabili.

La normativa che prevede le agevolazioni in argomento pur facendo espresso riferimento più volte al profilo temporale non indica un termine di “mantenimento in proprietà” dei beni analogamente a quanto invece previsto per altre agevolazioni (1 casa, PPc).

Non è stabilita pertanto una ipotesi di decadenza dalle agevolazioni in argomento in caso di rivendita anche immediata dei beni che abbiano formato oggetto di assegnazione. Nello stesso tempo non è prevista alcuna sanzione neanche in termini civilistici.

La conferma di quanto sopra è rilevabile in via indiretta dalla medesima legge di Stabilità che ha posto l’attenzione al profilo temporale in più accezioni ma non con riferimento alla decadenza in questione ovvero solo al termine massimo entro il quale compiere le operazioni agevolate, alla

verifica del requisito relativo alla natura dei beni e alla compagine sociale relativa alle società interessate.

2. Se la vendita a terzi effettuata a ridosso della assegnazione possa prospettarsi come elusiva di norme fiscali e quali siano gli obblighi e le responsabilità del notaio rogante

Si deve rilevare che la vendita a terzi effettuata a ridosso della assegnazione possa prospettarsi come elusiva di norme fiscali.

L'intera vicenda potrebbe infatti essere qualificata come una manovra volta a neutralizzare almeno in parte gli effetti della plusvalenza che avrebbe maturato la società al momento della successiva alienazione.

La fattispecie complessa, assegnazione – vendita, potrebbe infatti risultare costruita proprio per far conseguire una minore plusvalenza calcolata su una base imponibile ridotta e con un carico fiscale più basso sfruttando la successiva rivendita posta in essere dal socio assegnatario piuttosto che dalla società assegnante.

Il decorso di un adeguato lasso di tempo tra assegnazione e vendita potrebbe condizionare in maniera determinante la valutazione di elusività.

Se da un lato il decorso di un notevole lasso di tempo dall'assegnazione deporrebbe per una lettura non abusiva della fattispecie, al contrario, invece si potrebbe incorrere nella contestazione dell'abuso del diritto qualora come nel caso prospettato tra l'assegnazione e la cessione non intercorra un congruo lasso di tempo o addirittura la vendita a terzi venisse effettuata a ridosso della assegnazione.

L'unica esimente potrebbe essere costituita dalla ricorrenza di una valida ragione extra fiscale non marginale in assenza della quale il fisco potrebbe contestare la fattispecie come elusiva a norma dell'art. 10-*bis* dello statuto dei diritti del contribuente.

Non rimane che chiedersi quali siano gli obblighi e le responsabilità del notaio rogante che ponga in essere la vendita degli immobili in caso di contestazione in ordine alla natura elusiva dell'operazione.

La risposta andrebbe formulata analizzando l'operazione caso per caso.

Tuttavia giova qui richiamare il recente orientamento della Suprema Corte.

La sentenza n. 26369 del 2014 ha ribadito il concetto che la funzione del Notaio non si deve limitare a una mera registrazione delle dichiarazioni delle parti ma deve comprendere anche un'attività di consulenza fiscale precisando che deve essere volta a far conseguire il regime fiscale più favorevole pena il risarcimento dei danni ai clienti anche per colpa lieve.

La sentenza n. 1716 del 29.01.2016 si è invece pronunciata sulla nullità delle operazioni elusive. La Cassazione sostiene che gli atti stipulati dal Notaio nella consapevolezza delle finalità elusive perseguite dal cliente siano nulli, anche se singolarmente non presentino caratteri di invalidità.

La linea di demarcazione tra le due posizioni potrebbe essere rinvenuta proprio nella individuazione e esplicitazione di valide ragioni giustificative della operazione che siano extrafiscali (non quindi il risparmio di imposta) e non marginali (senza il ricorrere delle quali l'intera operazione non sarebbe stata posta in essere).

3. Se le conclusioni sono divergenti a seconda della natura del bene (patrimonio o strumentale).

Le conclusioni cui si è pervenuti non variano in linea di principio in relazione alla natura dei beni.

L'unica diversità potrebbe ravvisarsi con riferimento alla rivendita rispetto alla quale potranno essere fatte valere solo per il bene abitativo alcune delle eccezioni ex art. 67 tuir (es. destinazione ad abitazione principale del socio assegnatario/venditore).

Francesco Raponi

*) Si segnala che la risposta fornita è stata redatta anteriormente alla pubblicazione della circolare n. 26/E del 1 giugno 2016 "Disciplina dell'assegnazione e cessione di beni ai soci, della trasformazione in società semplice e dell'estromissione dei beni dell'imprenditore individuale".

Quesito Tributario n. 89-2016/T (*)

ART. 1 COMMA 115 SS. L. N. 208/2015 – QUOTA INDIVISA

14 aprile 2016

Si chiede di rispondere al seguente quesito:

“Premesso che in una società composta da quattro soci due intendono recedere convenzionalmente ricevendo in assegnazione la quota indivisa di 2/4 di un immobile suscettibile di assegnazione agevolata. La residua quota di 2/4 resterà di titolarità della società.

Si chiede di sapere se:

Il regime agevolato di cui all'art. 1 commi 115-120 legge di stabilità si applica anche in caso di assegnazione ai soci di mera quota indivisa di proprietà o presuppone una assegnazione in proprietà esclusiva?

L'assegnazione agevolata non può riguardare una quota parte indivisa di un bene di proprietà sociale e presuppone che oggetto della stessa possa essere solo un bene in proprietà esclusiva. Una cosa infatti è “il bene” un'altra è la “quota indivisa”.

L'agevolazione non può riferirsi a una entità astratta come la “quota parte”, anche se riferita a un bene, ma solo a un'entità concreta come lo è un bene nel senso di cui all'art. 810 c.c.

La soluzione trova conferma anche nel disposto letterale del comma 115 dell'art. 1 legge di stabilità.

La norma infatti fa espresso riferimento solo alla assegnazione di beni immobili (e non anche a quota parte degli stessi) diversi da quelli indicati nell'art. 43 comma 2 primo periodo, diversi cioè da quelli utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività.

La norma in particolare, mediante il richiamo all'art. 43, si riferisce a un “utilizzo esclusivo” degli immobili, ipotizzabile solo con riferimento a un bene, inteso nella sua interezza e unitarietà,

e non invece a una quota parte ideale, rispetto alla quale difetterebbe sia il pieno utilizzo che l'esclusività.

La conclusione non cambia neanche nel caso, come quello in esame, in cui la società rimanga titolare della restante quota; l'oggetto dell'assegnazione non sarebbe comunque un bene valutabile in base al suo esclusivo e diretto utilizzo.

Pur essendo possibile locare o concedere in comodato una quota parte indivisa di un bene immobile, la restante quota dello stesso bene resterebbe in uso diretto della medesima società comproprietaria e dunque non consentirebbe il rispetto della prescrizione normativa.

In conclusione va sottolineato come la stessa novella faccia riferimento al bene da assegnare sul presupposto che sia un bene unitario anche nella indicazione del suo valore normale ai fini della determinazione delle plusvalenze.

La conclusione negativa non esclude tuttavia che il bene nella sua interezza e utilizzo esclusivo possa essere assegnato in comproprietà a più soci. Un conto è l'assegnazione di un bene a quattro soci per i diritti pari a un quarto ciascuno (agevolabile); un altro è assegnare a uno solo dei quattro soci i diritti pari a un quarto di un bene (non agevolabile).

Francesco Raponi

*) Si segnala che la risposta fornita è stata redatta anteriormente alla pubblicazione della circolare n. 26/E del 1 giugno 2016 "Disciplina dell'assegnazione e cessione di beni ai soci, della trasformazione in società semplice e dell'estromissione dei beni dell'imprenditore individuale".

Quesito Tributario n. 118-2016/T (*)

ART. 1 COMMA 115 SS. L. N. 208/2015 – SOCI IN COMUNIONE LEGALE

12 maggio 2016

"Tizio è unico socio di una s.r.l. da data anteriore al 30 settembre 2015.

Vuole acquistare dalla sua società la proprietà di un terreno agricolo usufruendo del trattamento tributario agevolato e indicando come corrispettivo un importo molto contenuto. Tizio è in comunione legale dei beni. Le agevolazioni previste dalla legge di Stabilità si possono applicare per intero?"

La risposta che segue è a sostegno della soluzione positiva che si ritiene preferibile ma che andrà opportunamente vagliata anche in relazione a eventuali futuri provvedimenti di prassi.

La legge di stabilità non assoggetta a limitazioni particolari di natura soggettiva i soci che, quali cessionari potranno beneficiare della normativa di favore; potranno dunque beneficiarne anche i soci che al momento della cessione agevolata risultino essere coniugati in comunione legale.

La legge in particolare prevede che l'agevolazione relativa all'acquisto possa spettare non solo alla società, che potrà ridurre l'eventuale plusvalenza mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva, ma anche al socio che potrà godere della riduzione al 50% delle aliquote relative all'imposta di registro cui assoggettare la cessione.

Non è stabilito però se l'agevolazione possa applicarsi per intero in caso in cui a norma dell'art. 177 lett. a) l'acquisto cada in comunione legale dei beni.

Appare preferibile la soluzione positiva sia in relazione alla specificità del soggetto acquirente che riguardo alla natura stessa della agevolazione.

In relazione alla prima motivazione, in quanto, a differenza di quanto sostenuto dal Fisco in materia di agevolazioni 1 casa ⁽¹⁾ la particolare agevolazione in argomento è caratterizzata dalla speciale qualifica del soggetto cessionario: non un acquirente qualsiasi ma solo il socio. Solo quel soggetto cui durante la vita della società è riservato in via esclusiva l'esercizio dei diritti sociali e dei diritti amministrativi e riguardo al quale gli effetti della comunione legale potranno rilevare solo in relazione al momento dello scioglimento della stessa (comunione de residuo).

L'agevolazione in sostanza sarebbe ascrivibile al socio perché il legislatore ha formulato una scelta precisa valorizzando solo tale soggetto tra i probabili acquirenti. A tale conclusione peraltro conduce in via indiretta lo stesso tenore della norma che prevede la riduzione a metà delle aliquote a prescindere da altre implicazioni anche se legate al regime patrimoniale del socio stesso.

Ulteriore conferma deriva poi dall'analisi di come sia strutturata l'agevolazione in parola che HA una portata più ampia e non limitata alla sola agevolazione in capo al socio riguardando soprattutto anche la sfera delle imposte dirette proprie della società.

L'agevolazione è relativa al regime d'impresa e non può essere invocata parzialmente dalla società ma solo per intero, dunque anche il socio potrà solo invocarla per intero senza risentire di alcun condizionamento dipendente dal suo regime patrimoniale.

Anche in relazione alle agevolazioni 1 casa peraltro la Cassazione è giunta alla medesima conclusione in presenza di acquisto da parte di coniugi in comunione legale. Con l'ordinanza 1.7.2009, n. 15426, la Corte di Cassazione ha affermato che costituisce principio consolidato in giurisprudenza, quello secondo cui l'agevolazione prima casa spetta per l'intero valore dell'immobile anche nell'ipotesi in cui l'abitazione sia acquistata da uno solo dei coniugi in regime di comunione legale, e l'altro non sia in possesso dei requisiti per l'applicazione dell'agevolazione (a tal fine, peraltro, si richiama anche la precedente sentenza 28.10.2000, n. 14237).

Tale impostazione si basa sul presupposto (che può essere considerato allo stesso modo anche per il quesito in argomento) che, a norma dell'art. 177, co. 1, lett. a), c.c., in presenza del regime di comunione legale tra coniugi, i beni acquistati, non di natura personale, anche da uno solo dei coniugi rientrano comunque nella comunione legale, a prescindere dal fatto che il denaro utilizzato fosse del solo coniuge acquirente. Pertanto, l'altro coniuge diventa "proprietario" del bene per disposizione di legge e non perché si sia reso acquirente di esso.

Ad ogni buon conto vista la particolarità della materia e l'assoluta mancanza di precedenti si consiglia la massima cautela e se del caso l'applicazione dell'art. 179 uc cc.

- *) Si segnala che la risposta fornita è stata redatta anteriormente alla pubblicazione della circolare n. 26/E del 1 giugno 2016 “Disciplina dell’assegnazione e cessione di beni ai soci, della trasformazione in società semplice e dell’estromissione dei beni dell’imprenditore individuale”.
- 1) Secondo quanto stabilito dall’Agenzia delle entrate (Circolare n.38/E/2005), se i requisiti per l’applicazione dell’agevolazione sono posseduti da uno solo dei coniugi, ad esempio perché l’altro coniuge già possiede un’abitazione acquisita fruendo dei benefici prima casa, l’agevolazione compete solo per il 50% del valore dell’abitazione acquistata. Tale posizione è stata sostenuta anche in passato dalla Cassazione (sentenza 26.9.1996, n. 8502, in cui si affermava che si deve fare riferimento ai principi stabiliti per gli acquisti in comproprietà indivisa, talché *“si deve accertare, per ogni acquirente ed in relazione alla sua quota, la presenza o meno dei presupposti dell’agevolazione”*).

Quesito Tributario n. 156-2016/T

ART. 1 COMMA 115 SS. L. N. 208/2015 – ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DI BENI AL SOCIO UNICO DI S.R.L. MEDIANTE UTILIZZO DELLE RISERVE DISPONIBILI

1 luglio 2016

Si chiede di sapere se una S.r.l. con unico socio, con capitale euro 10.000, in presenza di riserve disponibili per euro 36.000, possa procedere alla assegnazione di un bene immobile del valore di mercato euro 400.000, valore catastale euro 360.000 e valore contabile/costo fiscale pari a euro 30.000 al fine dell’applicazione delle agevolazioni di cui all’ art. 1, commi 115 ss., l. 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016).

La questione può essere risolta positivamente.

Il profilo fiscale dell’operazione infatti va tenuto distinto da quello contabile.

Sul piano fiscale l’assegnazione di beni immobili deve essere regolata calcolando l’imposta sostitutiva sul differenziale tra il valore normale o catastale del bene (360.000) e il costo fiscale dello stesso (30.000).

Sul piano contabile invece alla eliminazione della posta dall’attivo (30.000 ovvero valore contabile del bene) dovrà corrispondere l’eliminazione di una posta del passivo (30.000 parte della riserva disponibile pari a 36.000).

La soluzione dunque è quella di inquadrare su due piani totalmente differenti la medesima operazione tenendo distinto lo scenario fiscale rispetto a quello contabile; solo in tal modo l’assegnazione risulta ammissibile.

Se al contrario si fosse erroneamente valorizzato il solo valore catastale anche sul piano contabile la società non avrebbe potuto procedere all’operazione in mancanza di una corrispondente riserva di utili.

Quesito Tributario n. 169-2016/T

ART. 1 COMMA 115 SS. L. N. 208/2015 – CESSIONE A DUE SOCI DI USUFRUTTO E NUDA PROPRIETÀ

8 luglio 2016

Si chiede di conoscere se nella seguente fattispecie sia applicabile il regime agevolativo di cui all'art. 1, commi 115 ss., l. 28 dicembre 2015, n. 208: una società composta da due soci (madre e figlio) cede, al prezzo pari al valore catastale, un immobile abitativo ai due soci, che acquistano rispettivamente usufrutto e nuda proprietà.

Si ritiene che le agevolazioni in esame siano applicabili.

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 26/E del 1° giugno 2016, afferma che non rientrano fra i beni assegnabili in modo agevolato i singoli diritti, quali quelli reali afferenti i beni stessi (ad es. usufrutto, nuda proprietà), ma nel presupposto che la disciplina agevolativa sia applicabile solo nei confronti dei beni, per cui non sarebbe possibile beneficiare delle agevolazioni «qualora la società intenda assegnare non l'intera proprietà, ma un singolo diritto sul bene».

Ed infatti l'Agenzia delle entrate considera, invece, agevolabile l'assegnazione da parte della società di un diritto parziario sul bene (ad esempio la nuda proprietà) quando la stessa configuri un'assegnazione definitiva del bene al socio.

Più precisamente il caso esaminato nella circolare n. 26/E cit. è quello dell'assegnazione del diritto parziario (nuda proprietà) al socio già titolare del diritto di usufrutto sul bene stesso, assegnazione agevolabile in quanto realizza la fuoriuscita del bene dal patrimonio della società a quello del socio.

Le medesime conclusioni dovrebbero, pertanto, valere anche con riguardo alla fattispecie indicata nel quesito, che pure comporta la fuoriuscita del bene, ossia dell'intera proprietà, dal patrimonio della società.

Annarita Lomonaco – Francesco Raponi

Quesito Tributario n. 171-2016/T

ART. 1 COMMA 115 SS. L. N. 208/2015 – INDICAZIONE DI VALORI DISTINTI PER L'APPLICAZIONE DELLE IMPOSTE AGEVOLATE

20 luglio 2016

Si chiede la soluzione del seguente quesito:

“Una società intende assegnare ai soci un immobile non abitativo fuori dal campo Iva e pertanto soggetto a imposta di Registro.

Ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi si intende dichiarare il valore di mercato di euro 6.000.000 mentre ai soli fini dell'imposta di registro si intende dichiarare il valore catastale di euro 1.000.000.

Posto che la legge 208/2015 prevede che il valore normale ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva può essere determinato in misura pari al valore catastale e che la circolare n. 26 del 2016 prevede che le regole per la determinazione della base imponibile previste per l'applicazione dell'imposta sostitutiva valgono anche ai fini dell'imposta di registro si chiede se tali principi autorizzino l'indicazione di due valori distinti anche in considerazione che si tratta di immobili non abitativi”

La soluzione del quesito a nostro parere è positiva.

La società assegnante potrà utilizzare il valore normale di euro 6.000.000 per il calcolo dell'imposta sostitutiva e il diverso valore di euro 1.000.000 per la determinazione della base imponibile su cui calcolare l'imposta “dimezzata” di Registro.

Ciò per le seguenti ragioni.

- L'amministrazione più volte (da ultimo circ. 26 del 2016) ha ribadito che la mancanza di una base imponibile ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva non preclude l'utilizzo della agevolazione in argomento per le sole imposte indirette. Se dunque è possibile indicare il solo valore rilevante per l'applicazione dell'imposta di Registro è anche possibile sostenere che tale valore (catastale) è autonomo e comunque non “dipendente” da quello eventualmente assunto per il calcolo della sostitutiva.

- Si può aggiungere l'ulteriore considerazione che la conclusione sarebbe la medesima anche nel caso in cui il valore normale del bene risultasse in misura molto bassa o comunque inferiore al valore catastale. L'imposta di registro potrebbe essere regolata comunque su quest'ultimo anche per non incappare in rettifiche da parte del Fisco. Alla stessa conclusione inoltre si può giungere argomentando da un caso opposto a quello in esame; in cui cioè le parti pur tassando la sostitutiva sul valore catastale (es. euro 1.000.000) intendano assoggettare a imposta di registro il maggiore valore di euro 6.000.000. Non sarebbe vietato benché poco plausibile anche alla luce della irrilevanza di tale ultimo valore anche ai fini del calcolo per la eventuale successiva plusvalenza da rivendita.

- La stessa AE ha confermato che in relazione al valore dei beni da assumere ai fini del calcolo della sostitutiva possono essere fatte delle scelte diversificate (circ. n. 26 pag. 15). Nello stesso senso si può concludere anche con riferimento ai valori da assumere per il calcolo dell'imposta sostitutiva e per l'applicazione dell'imposta di registro, che benché non relativi alla stessa imposta siano comunque riferibili alla stessa fattispecie.

- L'AE nel paragrafo 8.1 precisa che per “le regole per la determinazione della base imponibile” quanto previsto per la sostitutiva vale anche per il registro. Questo non significa che “lo stesso valore” assunto per la sostitutiva debba essere preso anche come base imponibile per il Registro.

Un conto è parlare di stesse “regole di determinazione” un altro è far riferimento allo “stesso valore”.

Ciò significa che pur nell'applicazione delle “stesse regole” si può ritenere possibile l'utilizzo di un diverso valore.

- L'ultima considerazione deriva infine dalla evidenza che laddove il Fisco ha voluto far riferimento ad un valore "unico" prendendo come base quello determinato per l'applicazione della sostitutiva lo ha detto espressamente. Nella ultima circolare n. 26 del 2016 l'assunzione del medesimo valore non è prevista per l'applicazione dell'imposta di registro ma solo riguardo al valore da assumere per la determinazione della plusvalenza da rivendita sia in caso di assegnazione che di trasformazione in società semplice che coincide appunto con quello utilizzato per il calcolo dell'imposta sostitutiva.

In conclusione gli argomenti appena indicati fanno propendere per la soluzione positiva anche se occorre precisare che l'Agenzia delle Entrate non si è espressamente pronunciata in merito; per tale ragione e visto l'importo dei valori in discussione si consiglia di inoltrare un interpello urgente all'Agenzia delle Entrate confidando in una risposta in tempo utile alla conclusione dell'operazione.

Francesco Raponi

Quesito Tributario n. 172-2016/T

ART. 1 COMMA 115 SS. L. N. 208/2015 – QUOTE INTESTATE A FIDUCIARIA E CONDIZIONE SOSPENSIVA

20 luglio 2016

Sul piano tributario si chiede:

Se l'atto di reintestazione di quote della s.r.l. dalla fiduciaria ai soci effettivi consenta di ritenere applicabile l'agevolazione di cui alla legge 208/2015.

Se l'atto di assegnazione in considerazione dei particolari presupposti possa essere assoggettato a condizione.

In ordine al primo quesito si ritiene preferibile la soluzione positiva e non solo partendo dalla considerazione che la Circ. n. 26 del 2016 chiarisce che il regime agevolato è applicabile anche se le quote sono intestate a fiduciari.

La conclusione positiva è sostenibile anche muovendo dall'assunto che l'applicazione del regime agevolato potrà essere richiesta solo dalle società commerciali la cui **compagine sociale non sia modificata in data successiva al 30 settembre 2015**; ai fini della assegnazione **non** rilevano **operazioni sulle quote poste in essere** tra gli **stessi soci** dopo la data del 30 settembre 2015.

E' possibile procedere a donazioni/cessioni tra i soci prima di procedere alla assegnazione e nello stesso senso si ritiene che operi lo stesso principio anche in relazione all'ipotesi di reintestazione di quote ai soci dalla fiduciaria.

Il fiduciario e il titolare effettivo in realtà rappresentano un "unico socio" come peraltro confermato dalla espressa previsione della circolare n. 26 del 2016; all'interno della "medesima

entità” sarà possibile individuare il beneficiario della assegnazione o in capo alla fiduciaria oppure direttamente in capo ai soci effettivi a reintestazione avvenuta.

Sul secondo problema, se l’atto di assegnazione in considerazione dei particolari presupposti possa essere assoggettato a condizione sospensiva, si ritiene preferibile consigliare la massima cautela anche in dipendenza dei profili causali che devono necessariamente giustificare l’operazione di assegnazione. In relazione a talune fattispecie infatti non sarà agevole ritenere operante la retroattività degli effetti specie con riferimento ai connessi profili contabili.

A tal proposito, ricordando che l’agevolazione in parola evoca una serie di presupposti che devono sussistere tutti necessariamente e congiuntamente, occorrerà verificare caso per caso se la soluzione “causale” adottata e il relativo rispetto della normativa fiscale e contabile risultino compatibili con la apposizione all’operazione di una condizione sospensiva.

Nel caso in cui, come quello in esame, si concluda per la positiva, esigenze di stabilità della soluzione adottata e soprattutto l’impossibilità di valutare compiutamente gli effetti della retroattività, inducono a ritenere necessaria l’introduzione di correttivi come la attribuzione alternativa al socio del corrispettivo in danaro che si consegnerà in luogo del bene.

A tal fine diventerà importante, alla luce della diversa qualificazione fiscale della fattispecie, valutare anche la eventuale rideterminazione del carico fiscale derivante dal possibile diverso oggetto della attribuzione (danaro anziché bene immobile).

Francesco Raponi

Quesito Tributario n. 183-2016/T

ART. 1 COMMA 115 SS. L. N. 208/2015 – IMMOBILE COMPRESO IN AZIENDA AFFITTATA

22 luglio 2016

Si chiede la soluzione del seguente quesito.

“La società Alfa è proprietaria di due capannoni industriali. I due capannoni sono stati affittati a terzi con due contratti di affitto di ramo di azienda. Si chiede se sia possibile assegnare detti immobili ai soci usufruendo delle agevolazioni della legge in oggetto. I rapporti poi tra i soci e gli affittuari sarebbero regolati a parte.”

La soluzione è positiva.

Tale conclusione trova fondamento nella seguente motivazione.

I beni immobili che possono formare oggetto di assegnazione e di cessione ai soci sono solo “i beni diversi da quelli indicati nell’art. 43 comma 2 primo periodo del Tuir”, diversi cioè da quelli utilizzati direttamente per l’esercizio dell’attività.

Per tale ragione tra gli immobili esclusi dalla agevolazione, oltre gli immobili strumentali per destinazione ⁽¹⁾, rientrano anche gli immobili patrimonio (art. 90 Tuir) e quelli strumentali per

natura ⁽²⁾ che siano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte dell'imprenditore o della società che ne sia proprietaria.

Gli immobili strumentali per natura e gli immobili patrimonio che invece non siano utilizzati direttamente per l'esercizio della attività ⁽³⁾, come quelli concessi in locazione o comodato o comunque non utilizzati direttamente, possono formare oggetto di assegnazione o di cessione agevolata ai soci.

Tra i fabbricati strumentali per natura (categorie catastali B, C, D, E e A10) rientrano anche i beni immobili sociali facenti parte di un'azienda locata a terzi (in tal senso Studio CNN n 20 – 2016 nota 30) perché possono essere ricompresi tra "i beni diversi da quelli indicati nell'art. 43 comma 2 primo periodo del Tuir". La particolare collocazione tra i beni aziendali non rappresenta infatti un limite alla applicazione della normativa fiscale agevolativa. La stessa fattispecie tuttavia può rilevare in maniera diversa sul piano civilistico.

In chiave notarile sarà decisamente opportuno che tale specifica "**non diretta utilizzazione**" risulti dall'**atto di assegnazione / cessione e di trasformazione**.

Francesco Raponi

1) Es. i fabbricati abitativi che vengono utilizzati quali uffici delle società che li posseggono.

2) Accatastati nelle categorie A/10, B,C,D,E.

3) Tra i beni strumentali per natura Es. Capannone industriale affittato ad altra società. Tra i beni patrimonio Es. i beni abitativi acquistati dalle società a titolo di investimento.