

## ART. 1 COMMI 115-120 LEGGE DI STABILITÀ 2016: ASSEGNAZIONI/CESSIONI DI BENI AI SOCI E TRASFORMAZIONE IN SOCIETÀ SEMPLICE

*Approvato dall'Area Scientifica – Studi Tributari il 22 gennaio 2016*

**Sommario:** 1. Caratteri generali; 2. Soggetti interessati; 3. Area di applicazione; 4. Beni oggetto della agevolazione; 5. Profilo temporale; 5.1) Termine massimo; 5.2) Verifica del requisito relativo alla natura dei beni; 5.3) Società interessate – compagine sociale; 5.4) Soci; 5.5) Profilo temporale quadro di sintesi; 6. Agevolazioni relative ai beni immobili caratteri generali: imposte indirette; a) Agevolazioni Imposta di registro; a1) Aliquote; a2) Base imponibile – registro – nelle assegnazioni; a3) Base imponibile – registro - nelle cessioni; a4) Quadro di sintesi – base imponibile – imposta di registro; b) Agevolazioni in materia di Iva; b1) Base imponibile nelle trasformazioni in società semplice; c) Agevolazioni imposte ipotecarie e catastali; 7. Agevolazioni relative ai beni immobili caratteri generali: Imposte dirette; 7.1) Società assegnante/cedente o trasformanda; 7.2) Socio assegnatario; 8. Estromissione dei beni dal regime d'impresa; Conclusioni.

\*\*\*

La legge di stabilità 2016 ha riproposto, dopo diversi anni <sup>(1)</sup>, un regime fiscale agevolato per consentire alle società commerciali di procedere, entro il 30 settembre 2016, alla assegnazione o alla cessione, ai propri soci, di beni immobili <sup>(2)</sup> e di beni mobili registrati <sup>(3)</sup>, nonché alle sole società immobiliari di gestione di trasformarsi in società semplici. <sup>(4)</sup>

Le operazioni in argomento potranno <sup>(5)</sup> godere di un regime agevolato, sia in ordine alle imposte indirette che alle imposte dirette, ma non necessariamente con riferimento a entrambe le tipologie; nello specifico pur non realizzandosi una plusvalenza <sup>(6)</sup> si potrà almeno usufruire dei vantaggi fiscali relativi alle imposte indirette. <sup>(7)</sup>

### 1. Caratteri generali

L'Art. 1 commi 115-120 legge di stabilità 2016 oltre che alla trasformazione in società semplice fa espresso riferimento alle assegnazioni e alle cessioni di beni immobili ai soci.

L'inquadramento generale della nuova disciplina agevolativa comporta la necessità di alcune premesse.

Innanzitutto va sottolineato che il legislatore della novella ha indicato una serie di condizioni specifiche che devono sussistere, tutte congiuntamente e necessariamente, per ritenere agevolabili le operazioni in argomento. (Es. tipo di società <sup>(8)</sup>, qualifica dei soci, natura dei beni, profilo temporale). La ricorrenza di uno o solo di alcuni di essi dunque non consentirà di ritenere applicabile la normativa di favore.

Ulteriori considerazioni di inquadramento preventivo sul piano fiscale vanno formulate con riferimento ai negozi giuridici oggetto della novella.

In merito alle assegnazioni di beni <sup>(9)</sup> in quanto trovando il loro fondamento nel rapporto societario <sup>(10)</sup> sono configurabili <sup>(11)</sup> solo ogni qual volta la società proceda, nei confronti dei soci <sup>(12)</sup>, alla restituzione in natura di capitale e/o riserve di capitale oppure alla distribuzione in natura di utili e/o riserve di utili <sup>(13)</sup>; si analizzeranno più avanti le diverse ricadute fiscali sia in materia di imposte indirette che di imposte dirette <sup>(14)</sup>.

Riguardo invece alle cessioni a titolo oneroso perché si potrà ritenere agevolabile ogni forma di cessione <sup>(15)</sup> purché non gratuita <sup>(16)</sup> e non solo la vendita ai soci, nonostante l'espresso riferimento al "corrispettivo" di cui all'art. 1 comma 117 legge di stabilità.

Tuttavia, pur in presenza di negozi giuridici differenti sul piano strutturale, si procederà comunque, in aderenza al dettato normativo, ad un'unica analisi congiunta dei singoli requisiti che in relazione alle agevolazioni in argomento li caratterizzano.

## **2. Soggetti interessati**

La normativa di favore potrà essere utilizzata da tutte le società commerciali sia di persone che di capitali <sup>(17)</sup>.

È prevista una limitazione solo con riferimento alla trasformazione in società semplice, riservata unicamente a quelle società che abbiano per oggetto esclusivo o principale la gestione di beni immobili. <sup>(18)</sup>

Dall'elenco, tassativamente indicato dal comma 115 dell'art. 1 legge di stabilità 2016, risultano dunque escluse le società cooperative <sup>(19)</sup>.

I soci che, quali assegnatari o cessionari, potranno beneficiare della normativa di favore, invece, non sono assoggettati a particolari limitazioni di natura soggettiva; potranno dunque beneficiarne sia soggetti persone fisiche, non imprenditori né esercenti arti o professioni, che soci persone fisiche imprenditori, esercenti arti o professioni, società di persone, società di capitali nonché le cooperative che siano socie di tali società.

## **3. Area di applicazione**

Il regime speciale agevolato può trovare applicazione con riferimento

- alle società commerciali che siano titolari <sup>(20)</sup> del diritto di proprietà o di diritti reali parziari <sup>(21)</sup> su beni immobili o mobili registrati e che intendano assegnarli o venderli ai propri soci,

e

- alle sole immobiliari di gestione, proprietarie o titolari di diritti reali parziari di godimento su beni immobili che intendano trasformarsi in società semplici.

## **4. Beni oggetto della agevolazione**

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" <sup>(22)</sup>, diversi cioè da quelli utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività. <sup>(23)</sup>

Per tale ragione tra gli immobili esclusi dalla agevolazione, oltre gli immobili strumentali per destinazione <sup>(24)</sup>, rientrano anche gli immobili patrimonio (art. 90 Tuir) e quelli strumentali per natura <sup>(25)</sup> 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 <sup>(26)</sup>, come quelli concessi in locazione o comodato o comunque non utilizzati direttamente, possono formare oggetto di assegnazione o di cessione agevolata ai soci.

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

A tal fine è opportuno anche precisare che i beni agevolati non dovevano essere necessariamente posseduti dalla società alla data del 30 settembre 2015 come invece previsto per la qualifica di socio e per la estromissione dei beni dal regime di impresa, seppur con riferimento a una data diversa <sup>(27)</sup>.

Va segnalato infine che gli immobili locati a terzi non sono strumentali per destinazione neanche per le società di gestione immobiliare <sup>(28)</sup> e quindi possono essere assegnati o ceduti secondo il nuovo regime agevolato. <sup>(29)</sup>

Riepilogando possono essere oggetto di assegnazione e/o cessione

- i terreni agricoli o i terreni edificabili
- i fabbricati strumentali per natura (categorie catastali B,C,D,E e A10) purché locati o concessi in comodato a terzi, oppure non utilizzati direttamente. <sup>(30)</sup>
- i beni merce (sia abitativi che strumentali)
- i beni patrimonio ex art. 90 tuir (abitazioni <sup>(31)</sup>/terreni sia agricoli che edificabili locati a terzi ovvero non utilizzati per l'attività) .

## **5. Profilo temporale**

Le agevolazioni in argomento risentono in maniera decisiva delle risultanze del profilo temporale che rileva in più accezioni.

### **5.1 Termine massimo**

Le operazioni agevolate potranno essere effettuate entro il 30 settembre 2016.

### **5.2 Verifica del requisito relativo alla natura dei beni**

Gli elementi costitutivi della fattispecie agevolativa, specie in relazione alla natura dei beni, vanno verificati alla data della operazione di assegnazione/cessione, intendendosi per tale la data dell'atto e non a esempio la data della delibera di assegnazione. <sup>(32)</sup>

Si potrebbe dunque prescindere dalla destinazione originaria del bene anche se rilevabile dal titolo di acquisto; nel contempo sarebbe possibile programmare l'assegnazione o la cessione mutando all'occorrenza la destinazione del bene da assegnare o da cedere; <sup>(33)</sup> in tal caso sarebbe del pari opportuno che la nuova destinazione compatibile con la disciplina agevolativa emerga dal relativo atto <sup>(34)</sup>.

La problematica comunque è di dubbia soluzione prestandosi a costruzioni elusive.

### **5.3 Società interessate – compagine sociale**

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.

L'art. 1 comma 115 precisa che "tutti i soci devono risultare iscritti" a tale data "nel libro dei soci ove previsto"; è fatta salva solo l'ipotesi che vengano iscritti nuovi soci entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di Stabilità (1 gennaio 2016) in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 ottobre 2015.

La sola sussistenza del "titolo di trasferimento avente data certa <sup>(35)</sup>" dunque non consente di ritenere verificata la condizione per consentire l'applicazione della nuova normativa. A tali fini lo spartiacque è costituito dalla iscrizione dell'atto nel libro soci (se previsto) oppure dalla sua pubblicità nel Registro Imprese o meglio dalla richiesta della stessa <sup>(36)</sup>, purché eseguita e/o inoltrata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore avvenuta il 1 gennaio 2016. <sup>(37)</sup>

#### **5.4 Soci**

In definitiva potranno godere della normativa agevolata i soli soci che erano tali alla data del 30 settembre 2015.

È opportuno precisare che il regime agevolato potrà essere utilizzato anche dagli eredi che siano succeduti al socio in data successiva al 30.9.2015.

Alla stessa conclusione positiva si potrà giungere anche riguardo a coloro che risulteranno soci in caso di subentro per l'effetto di una operazione di fusione e di alcune ipotesi di scissione.

Non si potrà giungere infatti alla stessa conclusione positiva in caso di scissione perfezionatasi dopo il 30 settembre 2015 che si concretizzi con l'attribuzione dei beni a una società beneficiaria di nuova costituzione, costituitasi dopo tale data. <sup>(38)</sup>

#### **5.5 Profilo temporale quadro di sintesi**

L'analisi del profilo temporale consente di formulare alcune considerazioni di sintesi

- l'operazione agevolata di assegnazione e o di cessione può essere conclusa anche solo nei confronti di alcuni e non necessariamente di tutti i soci (es. recesso o cessione a un solo socio) <sup>(39)</sup>.

- la trasformazione agevolata in società semplice invece potrà essere consentita solo nel caso in cui tutti i soci, che erano tali al momento della decisione, possedevano già tale qualifica alla data del 30 settembre 2015; l'ingresso di nuovi soci in data successiva preclude l'utilizzo della agevolazione.

- ai fini della assegnazione e della cessione, nonché della trasformazione agevolata, non rilevano cessioni effettuate tra gli stessi soci dopo la data del 30 settembre 2015.

Rinviano ad altri approfondimenti <sup>(40)</sup> la problematica relativa al tipo di imposta da applicare alle singole operazioni, Iva (art 2 comma 5 e 6 Dpr 633/1972) o Registro (art. 4 comma 6 lett. d) analizziamo di seguito nello specifico le agevolazioni di cui si potrà godere entro il 30 settembre 2016.

### **6. Agevolazioni relative ai beni immobili caratteri generali: imposte indirette**

#### **a) Agevolazioni imposta di registro**

Le agevolazioni nell'imposta di registro <sup>(41)</sup> riguardano sia le **aliquote** (comma 119 art 1 legge di stabilità) che la **base imponibile**, come si può sostenere argomentando da un'interpretazione oltre che letterale anche sistematica della nuova normativa. <sup>(42)</sup>

### **a1) Aliquote**

L'art. 1 comma 119 Legge di stabilità dice testualmente che "per le assegnazioni e le cessioni ai soci le aliquote dell'imposta di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà."

Le aliquote applicabili risulteranno essere

- del 1% (se ricorrano le condizioni per le agevolazioni 1 casa comunque applicabili)
- del 4.5% (beni diversi dai terreni agricoli)
- del 7.5% (terreni agricoli a seguito dell'aumento dell'aliquota dell'imposta di registro al 15%
- art. 1 comma 905 legge stabilità 2016).
- del 2% (assegnazione di cui all'art. 4 lett. d) n 2 tariffa parte prima del Tur aventi a oggetto fabbricati destinati specificatamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione nonché aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze (art. 4 lett. a) tariffa parte prima del Tur) nel rispetto dei termini previsti ex lege.<sup>(43)</sup>
- misura fissa (in caso di trasformazione in società semplice).<sup>(44)</sup>

### **a2) Base imponibile – registro – nelle assegnazioni**

La base imponibile delle assegnazioni ordinarie "non agevolate" soggette a imposta di registro in base al combinato disposto degli artt. 43 e 51 del Tur può essere costituita solo dal valore venale in comune commercio (valore normale) del bene che ne formi oggetto,<sup>(45)</sup> e dal valore catastale nel solo caso in cui vengano assegnati beni abitativi e loro pertinenze mediante l'applicazione del "prezzo valore".

Anche la base imponibile delle assegnazioni agevolate soggette a imposta di registro va determinata in misura analoga.

Tuttavia l'art. 1 comma 117 della legge di Stabilità 2016 sembrerebbe consentire di poter utilizzare come base imponibile il valore catastale, non solo per i beni di natura abitativa (e loro pertinenze) ma anche per tutti gli altri beni dotati di rendita catastale, non applicandosi la limitazione di cui al comma 5 bis dell'art. 52 Tur di cui risulta testualmente richiamato il solo comma 4.

Del resto, a differenza delle fattispecie rilevanti ai fini Iva, non si comprenderebbe la necessità di indicare un ulteriore valore del bene su cui calcolare l'imposta di registro quando la norma già consente di utilizzare quello catastale in luogo del valore normale per la determinazione dell'imposta sostitutiva.

Il risultato porterebbe oltre alla predeterminazione forfettaria della base imponibile anche l'inibizione al fisco di qualsiasi attività di rettifica del valore stesso se dichiarato in misura risultante dai calcoli all'uopo previsti.<sup>(46)</sup>

Qualora tale interpretazione fosse confermata, per avvalersi dell'opzione per l'applicazione del valore catastale in luogo del valore venale in comune commercio (valore normale) occorrerà la "richiesta" da parte della società analogamente a quanto prescritto in materia di prezzo valore (art. 1 comma 497 l. 23 dicembre 2005 n. 266 e successive modificazioni), anche nel caso in cui a beneficiarne dovesse essere il solo socio come nel caso in cui non si verifichi il presupposto per l'emersione di plusvalenze in capo alla medesima società.

### ***a3) Base imponibile – registro – nelle cessioni***

Le stesse conclusioni cui si è giunti in relazione all'assegnazione potrebbero essere sostenute anche riguardo le cessioni agevolate di beni immobili ai soci. La base imponibile su cui calcolare l'imposta di registro di tali atti relativi a beni dotati di rendita catastale, anche se diversi dalle abitazioni e loro pertinenze, in alternativa al valore normale del bene o al corrispettivo, e sempre che ne sia stata fatta richiesta, potrebbe essere ritenuta coincidente con il valore catastale <sup>(47)</sup> <sup>(48)</sup>.

In definitiva si potrebbe ritenere operativa, la normativa fiscale vigente in data anteriore alla introduzione del comma 5 bis nello stesso art. 52 Tur (operata dall'art. 35 comma 23 – ter D.L. 223/2006).

Pertanto, a prescindere dal corrispettivo della cessione, sia se inferiore che superiore al valore normale (rectius catastale), la base imponibile ai fini dell'imposta di registro, nel caso in cui la società ne faccia richiesta, andrebbe comunque calcolata sul valore catastale e sarebbe inibita al fisco qualsiasi attività di rettifica del valore stesso se dichiarato in misura risultante dai calcoli all'uopo previsti. <sup>(49)</sup>

### ***a4) Quadro di sintesi – base imponibile – imposta di registro***

Le osservazioni in materia di base imponibile su cui calcolare l'imposta di registro consentono di formulare delle riflessioni sulla effettiva portata della problematica.

Le occasioni di applicazione delle specifiche modalità di calcolo su base catastale della base imponibile in caso di cessione al socio sono numericamente scarse <sup>(50)</sup> essendo riferibili solo a quelle fattispecie che abbiano a oggetto beni fuori campo iva (es. terreni agricoli <sup>(51)</sup>).

In relazione invece ai beni abitativi e relative pertinenze l'applicazione della novella farebbe emergere un particolare scenario fiscale.

Con riferimento alle assegnazioni e/o cessioni relative a tali beni, esenti ex art. 10 n. 8 bis D.P.R. Iva, ci si troverebbe di fronte alla duplice possibilità di avvalersi del meccanismo del prezzo valore oppure della nuova normativa, come sarà preferibile, se, confermata l'interpretazione ipotizzata, si volesse accedere anche alle altre agevolazioni disciplinate dalla novella in esame.

### ***b) Agevolazioni in materia di Iva***

La legge di stabilità non prevede alcun regime speciale ai fini Iva per evitare censure in sede comunitaria; la materia è interessata dal regime agevolato solo in via indiretta con riferimento alle imposte ipocatastali in misura fissa come si vedrà più avanti. <sup>(52)</sup>

Una ulteriore particolarità emerge poi in relazione agli atti imponibili iva rispetto ai quali occorrerà indicare separatamente due basi imponibili.

La prima, che potrà essere, essa sola, sostituita dal valore catastale, per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, e la seconda (ex art. 13 lett. c) D.P.R. 633/1972) che costituirà l'ammontare su cui calcolare l'iva.

Ulteriori riflessi indiretti sono relativi alla trasformazione in società semplice che comportando generalmente <sup>(53)</sup> la cessazione dell'attività di impresa, impone l'assoggettamento a iva dei beni posseduti dalla società <sup>(54)</sup> configurandosi un'ipotesi di destinazione a finalità estranee ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 5 D.P.R. n. 633/1972.

### ***b1) Base imponibile nelle trasformazioni in società semplice***

L'utilizzo opzionale del valore catastale per determinare il valore normale degli immobili è consentito anche in caso di trasformazione agevolata in società semplice ma solo ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva. Qualora l'operazione in oggetto rilevasse come imponibile iva, la relativa base imponibile sarebbe determinabile, anziché su base catastale, a norma dell'art. 13 lett. c) del D.P.R. Iva. Nel caso invece in cui la trasformazione fosse rilevante per il Registro, non si porrebbe un problema di determinazione della base imponibile in quanto si applicherebbe comunque l'imposta in misura fissa.<sup>(55)</sup>

### ***c) Agevolazioni Imposte ipotecarie e catastali***

L'art. 1 comma 119 legge di stabilità dice testualmente che "per le assegnazioni e le cessioni ai soci le imposte ipotecarie e catastali si applicano" anche in luogo di quelle rinforzate "in misura fissa".

È opportuno precisare cosa debba intendersi per "misura fissa" distinguendo le assegnazioni e cessioni al socio rientranti nell'imposta di registro rispetto a quelle rilevanti ai fini Iva.

In relazioni alle prime operazioni (registro) le imposte ipotecarie e catastali resteranno pari a euro 50 ciascuna; la norma in tal caso non avrebbe modificato la normativa fiscale previgente.

Per le operazioni agevolate soggette a Iva invece le imposte ipotecarie e catastali saranno pari a euro 200 ciascuna.

Per effetto delle novità introdotte dalla legge di Stabilità 2016 dunque se la cessione fosse esente da Iva e l'imposta di registro dovuta in misura proporzionale le imposte ipotecarie e catastali sarebbero dovute nella misura di euro 50 ognuna; se invece l'imposta di registro fosse dovuta in misura fissa (euro 200) anche le ipotecarie e catastali sarebbero dovute in misura pari a euro 200 ciascuna anziché in quella ordinaria rispettivamente del 3% e dell'1%<sup>(56)</sup>.

Va sottolineato infine che si applicheranno le imposte ipotecarie e catastali in misura fissa anche in relazione alla trasformazione in società semplice, che, ai fini iva, configuri un'operazione imponibile di destinazione a finalità estranee ai sensi dell'art. 2 comma 2 n. 5 D.P.R. n. 633/1972.

## **7. Agevolazioni relative ai beni immobili caratteri generali: Imposte dirette**

Il regime speciale introdotto dalla legge di stabilità prevede infine delle agevolazioni nelle imposte dirette, sia in capo alla società assegnante/cedente o trasformanda, che in relazione al solo socio assegnatario.

Le operazioni in argomento infatti non costituiscono un presupposto per l'applicazione delle imposte sui redditi in capo ai soci cessionari o ai soci di società oggetto di trasformazione.

Va ricordato, tuttavia, come già sottolineato in premessa che anche se non emerga alcuna plusvalenza la società potrà comunque godere del regime agevolato per le sole imposte indirette.

### ***7.1 Società assegnante/cedente o trasformanda***

Le novità riguardano un particolare regime agevolato di tassazione delle plusvalenze<sup>(57)</sup>, che si realizzerebbero in caso di assegnazione, di cessione ai soci o di trasformazione in società semplice. L'agevolazione consiste in una riduzione delle aliquote e in regole particolari inerenti la determinazione della base imponibile.

Con riferimento al regime impositivo è prevista l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP in misura pari all'8% elevata al 10, 5% per le società non operative (di comodo).

La base imponibile su cui applicare l'imposta sostitutiva è data dalla differenza tra il valore normale dei beni assegnati, ovvero di tutti i beni posseduti in caso di trasformazione in società semplice, e il relativo costo fiscalmente riconosciuto.

Il valore normale su richiesta della società può essere sostituito dal valore catastale <sup>(58)</sup> spesso inferiore, non solo rispetto al prezzo di mercato (valore normale) ma anche rispetto al costo del bene fiscalmente riconosciuto.

Il calcolo della differenza, infatti, potrebbe dare un risultato negativo e quindi non generare alcuna plusvalenza.

Sul piano operativo si deve ritenere che la "richiesta" di avvalersi del valore catastale anche per l'applicazione dell'imposta in oggetto, benché sostitutiva dell'IRES e dell'IRAP, debba essere formulata nell'atto di assegnazione, di cessione oppure di trasformazione.

Una problematica ulteriore emerge infine in relazione alla possibilità (comma 120) di versare l'imposta sostitutiva <sup>(59)</sup> in due rate entro il 30 novembre 2016 la prima e entro il 16 giugno 2017 la seconda. A tal riguardo si pone il problema se possano avvalersi del pagamento dilazionato anche quelle società che con l'assegnazione dei beni ai soci deliberino la loro cancellazione dal registro delle Imprese.

Si ritiene preferibile la soluzione negativa che non consente a tali soggetti di godere della dilazione nel pagamento dell'imposta in un periodo successivo alla loro estinzione; si verrebbe a verificare una situazione di cancellazione/estinzione del soggetto obbligato pur non essendo ancora del tutto adempiuta l'obbligazione tributaria.

## **7.2 Socio assegnatario**

Mentre la cessione e la trasformazione non generano in capo al socio alcun reddito imponibile, al contrario, l'assegnazione di beni immobili potrà risultare fiscalmente onerosa nei confronti dei soci assegnatari, anche in applicazione del regime speciale in argomento.

La normativa dettata dalla novella fa emergere comunque delle differenze di tassazione rispetto al regime di tassazione ordinario regolato dall'art. 47 tuir.

La legge di stabilità a tal proposito fissa il perimetro dell'agevolazione stabilendo che 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. <sup>(60)</sup>

Restano dunque applicabili il comma 1 primo periodo e il comma terzo dell'art. 47.

La norma di carattere generale prevede che se l'assegnazione di un bene in natura avvenga a fronte della distribuzione di utili potrebbe far conseguire un reddito imponibile in capo al socio assegnatario pari alla eccedenza rispetto al valore del bene assegnato; mentre se si realizzi mediante rimborso di capitale, oppure restituzione di riserve di capitale, non si genererà di norma alcun reddito da tassare in capo al socio, in quanto la suddetta eccedenza potrà emergere solo parzialmente <sup>(61)</sup> e in misura ridotta.

Nel caso di distribuzione di utili e/o riserve di utili detto presupposto di reddito (eventuale eccedenza) va calcolato sull'immobile oggetto di assegnazione, confrontando il suo valore attuale rispetto a quello fiscale che l'immobile ha in capo alla società.

Nel caso invece di distribuzione di capitale e/o riserve di capitale il reddito da tassare (eccedenza) va calcolato prendendo come riferimento la quota, ovvero confrontando il valore attuale dell'immobile rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.

Nella nuova disciplina il calcolo dell'eccedenza farà emergere comunque un ammontare inferiore rispetto a quello emergente in regime non agevolato, in quanto sia nell'uno (si agisce sugli utili) che nell'altro caso (si opera sul capitale), va effettuato dovendosi computare quanto "coperto" dall'imposta sostitutiva pagata dalla società. <sup>(62)</sup>

Il prelievo in capo al socio risulterà dunque solo eventuale perché neutralizzato in tutto o in parte da quanto pagato dalla società a tale titolo.

Per una corretta interpretazione del dettato normativo occorre muovere dal presupposto che l'assegnazione di beni, benché effettuata godendo del regime agevolato, può assumere una diversa rilevanza fiscale per il socio di società di persone rispetto al socio di società di capitali e a seconda della tipologia di operazione effettuata per dar corso alla assegnazione.

a) nelle società di persone <sup>(63)</sup> si deve <sup>(64)</sup> distinguere se l'assegnazione avvenga a fronte della distribuzione di utili o di capitale.

Nel primo caso di distribuzione di utili, per i soci assegnatari <sup>(65)</sup> non vi sarà ulteriore tassazione; il prelievo dell'8% (o del 10,5%) avrà carattere definitivo sia per la società che per il socio. (gli utili risulteranno già tassati per trasparenza ex art. 5 tuir). <sup>(66)</sup>

Nel caso invece in cui l'assegnazione segua il rimborso di capitale o di riserve di capitale in capo al socio non si maturerà alcun reddito imponibile. <sup>(67)</sup>

b) nelle società di capitali

L'assegnazione può assumere rilevanza fiscale per il socio di società di capitali a seconda della tipologia di operazione posta in essere per dar corso all'operazione.

Se avvenga:

- a fronte della distribuzione di utili, l'eccedenza potrebbe costituire un reddito di capitale per il socio <sup>(68)</sup> (utile in natura o dividendo) qualora emergesse sottraendo al valore del bene (determinabile anche su base catastale) non solo il costo fiscale dell'immobile, ma anche l'importo assoggettato a imposta sostitutiva. <sup>(69)</sup>

- a fronte di rimborso del capitale o di riserve di capitale, in capo al socio non si maturerà alcun reddito imponibile se il costo fiscale della partecipazione, benché ridotto di un ammontare pari al valore (anche catastale) del bene assegnato, non si annulli, perché risulterà ancora maggiore del differenziale imponibile. In definitiva il costo fiscale darà ancora un saldo attivo nonostante sia stato ridotto nel suo ammontare.

Il socio non realizzerà una nuova ricchezza in quanto si vedrà restituire in natura meno di quanto (o esattamente quanto) aveva apportato/conferito in conto capitale.

Se invece all'esito del calcolo emergesse un differenziale imponibile (sottozero) <sup>(70)</sup> si determinerà anche nel regime agevolato un reddito di capitale (dividendo imponibile) per il socio <sup>(71)</sup>. L'eccedenza tassabile emergerà dalla differenza tra il valore normale del bene oggetto di

assegnazione (che può essere sostituito dal valore catastale) (a cui andrà detratto il reddito assoggettato a imposta sostitutiva) e il costo fiscale della partecipazione.

In tal caso il socio maturerà una nuova ricchezza tassabile in quanto si vedrà restituire in natura più di quanto aveva apportato/conferito in conto capitale.

- a fronte della distribuzione di una pluralità di riserve di varia natura (di utili e di capitali) andrà effettuato un calcolo proporzionale per stabilire se l'eventuale eccedenza da tassare vada tassata come (utile) dividendo oppure come (capitale) un dividendo e/o una cessione di partecipazioni.

Rispetto al socio persona fisica non emergeranno differenze sia che si proceda con distribuzione di utili che mediante rimborso di capitale: l'eccedenza in entrambi i casi farà conseguire un reddito di capitali (dividendo).

Invece nei confronti di un soggetto titolare di reddito d'impresa rileva la possibile applicazione della Pex <sup>(72)</sup> che potrà far emergere una diversa imposizione.

## **8. Estromissione dei beni dal regime d'impresa**

L'estromissione dei beni dal regime d'impresa è regolata dall'art. 1 comma 121 legge di Stabilità per il 2016 e presenta delle caratteristiche che la differenziano rispetto alle operazioni trattate dai commi 115/120 dell'art. 1 legge di stabilità.

La prima differenza è relativa ai soggetti cui è rivolta trattandosi esclusivamente delle imprese individuali con esclusione per coloro che abbiano locato l'unica azienda comprendente immobili. <sup>(73)</sup>

Il termine ultimo per eseguire l'operazione è fissato al 31 maggio 2016 anziché al 30 settembre 2016.

I beni che possono essere estromessi sono solo i beni strumentali di cui all'art. 43 comma 2 primo periodo che siano in proprietà dell'imprenditore alla data del 31 ottobre 2015. Si ricorda invece che nelle operazioni di assegnazione cessione e trasformazione i beni che possono formarne oggetto non dovevano necessariamente appartenere alla società alla data del 31 ottobre 2015 e sono solo quelli diversi da quelli indicati nell'art. 43 comma 2 primo periodo del Tuir e quindi proprio quelli non strumentali.

L'estromissione a differenza delle altre operazioni agevolate non necessita di un atto concretizzandosi nella contabilizzazione dell'operazione e perfezionandosi con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi e con il pagamento dell'imposta sostitutiva. Per tale ragione non rileva ai fini dell'imposta di registro mentre obbliga all'autofatturazione ai fini iva con relativa imponibilità nel caso in cui l'operazione non sia fuori campo.

Le uniche note comuni con le altre operazioni agevolate sono rappresentate dall'ammontare dell'imposta sostitutiva pari all'8% e dalla possibilità di determinazione utilizzando il valore catastale dei beni estromessi in luogo del valore normale.

In chiave notarile è interessante notare che per il fisco <sup>(74)</sup> l'estromissione non interrompe il quinquennio di cui all'art. 67- 1 comma Tuir ai fini della determinazione delle plusvalenze. L'imprenditore che estrometta in suo favore il bene strumentale potrà quindi procedere alla sua vendita computando il quinquennio dal momento dell'acquisto, quando il bene era ancora nel patrimonio dell'impresa, e non dalla più recente data della estromissione.

## Conclusioni

La valutazione in ordine alla convenienza o meno delle operazioni agevolate va effettuata caso per caso e anche in relazione alla programmazione fiscale di eventuali operazioni straordinarie che ora potrebbero risultare più vantaggiose sul piano fiscale.<sup>(75)</sup>

*Francesco Raponi*

- 
- 1)** I precedenti interventi normativi che hanno previsto analoghe agevolazioni sono la legge n. 449/1997 art 29, la legge n. 28/1999 art 13, la legge n 448/2001 art. 3 e la legge n. 27/2003 art. 2 (D.L. n. 282/2002).
  - 2)** Diversi da quelli indicati nell'art. 43 comma 2 primo periodo del Tuir.
  - 3)** L'approfondimento che segue è limitato ai beni immobili.
  - 4)** Potendosi sottrarre in tal modo al test di operatività previsto per le società definite di "Comodo".
  - 5)** Nulla vieta che i contribuenti possano continuare a tassare le operazioni in oggetto secondo il regime di tassazione ordinario che peraltro tornerà a essere l'unico applicabile a partire dal 1 ottobre 2016.
  - 6)** Attenzione però a non confondere quelle operazioni, cui ci si riferisce nel testo, che pur agevolabili presentino un risultato negativo nel calcolo della plusvalenza, rispetto a quelle fattispecie in relazione alle quali non sia proprio possibile conseguire una plusvalenza che possa essere ritenuta affrancabile in quanto ricorrano solo alcune delle condizioni indicate dal legislatore. Si richiede necessariamente in capo al soggetto assegnante/cedente la qualifica di soggetto Ires che consegua nell'ambito del reddito d'impresa almeno potenzialmente una plusvalenza ex art 86 tuir o un ricavo ex art. 85 tuir. La normativa non potrà applicarsi in relazione a quelle società (es. estere) o a quegli enti i cui trasferimenti possano far maturare solo redditi diversi. Su cui infra nota 8.
  - 7)** Questo è l'ultimo orientamento del Fisco (Circ. AE n. 40 del 2002) che aveva rivisto in senso contrario la precedente posizione (Circ. AE n.112 del 1999).
  - 8)** 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 sono 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.
  - 9)** Nelle società lucrative è dubbio se sia possibile effettuare assegnazioni di beni immobili senza causa o gratuitamente. Tale scelta infatti oltre a generare conseguenze di difficile gestione sul piano civilistico porterebbe anche a far emergere materia imponibile in capo alla società assegnante nonché in capo al socio e/o società assegnataria. Si veda nota 16
  - 10)** Per l'inquadramento generale si rinvia agli studi CNN n 103/2012 e n 74/2011 est. F. Raponi.
  - 11)** L'assegnazione di beni ai soci deve trovare una spiegazione causale nelle modifiche del rapporto sociale a seguito delle quali si giunga alla liquidazione in natura della partecipazione sociale e dunque in caso di: - recesso o di esclusione del socio - riduzione reale del capitale sociale cui faccia seguito la restituzione in natura del capitale a tutti i soci - riduzione reale targata: ovvero la riduzione reale del capitale con attribuzione di un bene ad un solo socio (ammessa con l'unanimità dei consensi e nel rispetto dei diritti dei creditori) - distribuzione di utili in natura. -restituzione di finanziamenti in c/capitale o versamenti in c/capitale oppure in c/futuro aumento di capitale (Ipotesi diversa dalla restituzione in natura di un finanziamento da parte dei soci (cessione in luogo di adempimento)).- -nella fase di liquidazione della società , a seguito dell'approvazione finale del piano di riparto. (Anche anticipata, ove sia ritenuta ammissibile considerando le norme a tutela dei

creditori – artt. 2491 c.c. 2 comma – acconti sulla liquidazione) (si veda l’art 2280 c.c. che vieta l’assegnazione anticipata nelle società di persone))

- 12)** Come si vedrà si determineranno delle diverse conseguenze sul piano fiscale anche nel regime speciale di cui alla novella in esame, ragione per la quale la valutazione sulla opportunità di avvalersene andrà vagliata caso per caso.
- 13)** A seguito della liquidazione della quota, in capo alla società, si realizzerà una riduzione del patrimonio netto cui si accompagnerà anche una riduzione delle passività perché si estinguerà il debito della società verso il socio assegnatario. Nel contempo il socio assegnatario, ricevendo dei beni, subirà un decremento parziale o totale del valore della partecipazione. Tali conseguenze vanno rappresentate contabilmente, comportando un’operazione correlata sulle riserve disponibili e sul capitale, e ciò aiuta a comprenderne il riflesso fiscale. A seguito della assegnazione dei beni si potranno verificare varie ipotesi o modalità di estinzione del debito/copertura del credito. L’assegnazione costituisce infatti sia una modalità estintiva della obbligazione della società che deve liquidare il socio che fonte di un credito della società verso il socio stesso. Nello specifico in capo alla società assegnante si maturerà un credito verso il socio che riceve il bene che può essere regolato/compensato in più modi: -distribuzione dell’utile di esercizio - ripartizione di riserve di utili (A tal fine occorre precisare che tra le riserve di utili si deve distinguere tra riserve di utili normalmente già assoggettate a tassazione e riserve da rivalutazione di beni e quindi in sospensione d’imposta (non ancora tassate). - distribuzione di riserve di capitale ((per riserve di capitale devono intendersi (art. 47 – comma 5): riserva sovrapprezzo di emissione delle azioni o quote – riserva da interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote – riserva da versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale – riserva da saldi di rivalutazione monetaria) (circolare 36 del 2004)) -riduzione del capitale sociale. A seconda della posta del netto effettivamente attribuita si potrà avere l’erogazione di un dividendo in natura (quando sono assegnate, tramite il bene, riserve di utili), la restituzione di versamenti (quando sono assegnate, tramite il bene, riserve di capitale) o la riduzione del capitale. La scelta non sarebbe libera perché di norma si dovrebbero presupporre prioritariamente distribuite le riserve di utili in quanto meno vincolate. (art. 47- 1 comma) ma la nuova normativa a tal proposito consente di non rispettare tale regola (art 1 comma 118 legge di stabilità 2016) su cui infra nota 60 .
- 14)** Si anticipa che non sarà sempre conveniente avvalersene dovendosi pesare i riflessi soprattutto sul piano della imposizione diretta le cui prime applicazioni evidenziano risultati non propriamente vantaggiosi per i contribuenti.
- 15)** È comunque opportuno precisare che è dubbia l’applicazione della normativa di favore nel contratto a favore di terzi. Il problema si pone in relazione alla qualifica dei soci assegnatari piuttosto che per la società assegnante. La deviazione degli effetti non genererebbe problemi di ammissibilità se il “terzo” fosse un altro socio che sia tale alla data del 30.09.2015. Se invece difettesse in capo al “terzo” la qualifica di socio alla data del 30.09.2015 si dovrebbe preferibilmente concludere per la soluzione negativa. A diversa opposta conclusione si potrebbe giungere se si voglia ritenere che i “primi” effetti del contratto si realizzino comunque in capo al socio (che sia tale alla data del 30.09.2015) e solo in seguito, per effetto della dichiarazione di volerne profittare, in capo al terzo (Le parti vincolate ex art. 1411 cc sono comunque la società e il socio cessionario/assegnatario). Occorrerà comunque prestare attenzione alla componente elusiva di tali costruzioni e ai riflessi in materia di imposte dirette (destinazione a finalità estranee) non solo in capo alla società assegnante quanto soprattutto in capo alla eventuale società assegnataria.
- 16)** Si sottolinea che il legislatore fiscale della legge di stabilità ha aderito alla ricostruzione della assegnazione come atto a titolo oneroso ovvero che l’assegnazione si risolva in capo alla società in una decurtazione patrimoniale a fronte di una contropartita. La dottrina minoritaria invece ritiene che l’assegnazione si risolva in un atto a titolo gratuito, ossia una decurtazione patrimoniale senza contropartita. Tale soluzione paleserebbe maggiori difficoltà a rinvenire l’interesse al perseguimento dell’oggetto sociale pur avendo il pregio di comportare minori cautele procedurali nella effettuazione dell’operazione che si concluda con l’assegnazione.
- 17)** Anche in liquidazione.
- 18)** La legge di stabilità non le definisce nello specifico. L’art. 4 comma 4 d.lgs. 14.09.2015 n 147 che ha modificato l’art. 1 comma 36 della legge n. 244/2007 definisce società immobiliari di gestione quelle il cui valore dell’attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte del valore normale dagli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno due terzi da canoni di locazione. Vi rientrano tra l’altro anche le società che posseggono solo terreni che locano a terzi.
- 19)** Si ricorda peraltro che anche la disciplina sulle società di comodo non si applica alle cooperative.
- 20)** La sola mera titolarità non giustifica l’applicazione della normativa di favore. Es. società senza stabile organizzazione proprietaria di un bene in Italia

- 21) Benché non espressamente previsto, nulla osta a ritenere possibile l'applicazione del regime agevolato riguardo ai diritti parziari di godimento.
- 22) La limitazione sulla natura dei beni vale anche per le società che intendano trasformarsi in società semplice come desumibile dall'ultimo disposto dell'art. 1 comma 115 e in particolare all'espresso riferimento ai "predetti beni".
- 23) Possono beneficiare della estromissione agevolata dal regime d'impresa solo i terreni e i fabbricati non utilizzati nell'attività propria dell'impresa.
- 24) Es. i fabbricati abitativi che vengono utilizzati quali uffici delle società che li posseggono.
- 25) Accatastati nelle categorie A/10, B, C, D, E.
- 26) 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.
- 27) In tal caso i beni dovevano essere in possesso dell'imprenditore alla data del 31 ottobre 2015.
- 28) Cass. N. 1367 del 13 ottobre 1983.
- 29) Non possono invece formare oggetto dell'agevolazione i terreni utilizzati direttamente dalle società operanti nel settore agricolo per effettuare le coltivazioni. (Circ. AE 112/1999). Tuttavia non essendo beni ammortizzabili contrariamente a quanto sostenuto dal fisco si potrebbe giungere alla conclusione opposta che ne consentirebbe l'estromissione (assegnazione/cessione) agevolata.
- 30) Vi rientrerebbero anche i beni immobili sociali facenti parte di un'azienda locata a terzi.
- 31) E loro pertinenze.
- 32) Così Circ. 112/1999 pag. 4
- 33) A prescindere dalla data di acquisto di un bene si potrà quindi assegnare o cedere un immobile che attualmente è utilizzato dalla società (strumentale per destinazione) ma che non verrà più utilizzato "direttamente" prima dell'atto di assegnazione, da cui dovrà preferibilmente emergere tale circostanza.
- 34) Al contrario non si ritiene possibile una modifica dell'oggetto sociale successiva alla data del 30 settembre 2016 per fruire della trasformazione agevolata in società semplice.
- 35) In ordine alle modalità di attribuzione della data certa il problema che ovviamente non si pone per gli atti pubblici e per le scritture private autenticate riguarda le scritture private delle quali non è autenticata la sottoscrizione e per le quali varrà quanto disposto dall'art. 2704 c.c. Si ricorda tuttavia che la sola sussistenza della scrittura avente data certa pur potendovi concorrere non realizza la condizione richiesta dalla nuova normativa.
- 36) Il ritardo nella esecuzione degli adempimenti da parte del registro delle Imprese competente non potrà ricadere sul socio
- 37) Partendo da tale assunto è necessario coordinare la nuova norma fiscale per le società di persone con gli artt. 2300 cc e 2315 cc, che impongono l'iscrizione delle modificazioni nel Registro delle Imprese, e per le società a responsabilità limitata con l'art. 16 D.L. n. 185/2008 che ha previsto la non obbligatorietà del libro soci e con l'art. 2470 c.c. che attribuisce al deposito dell'atto nel Registro delle Imprese (e non all'atto stesso) l'efficacia del trasferimento nei confronti della società. Per poter beneficiare delle agevolazioni il "nuovo" socio dovrà risultare tale da un titolo che, in relazione alle società di persone, sia iscritto o almeno inviato telematicamente per l'iscrizione entro il 30 gennaio 2016, oppure, per le srl, che entro tale data sia stato depositato o inviato telematicamente per eseguire il deposito per la iscrizione nel Registro delle Imprese. La norma precisa che deve trattarsi di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 ottobre 2015. L'argomento va puntualizzato sia in ordine alla natura del titolo che alle modalità con cui gli si attribuisca data certa. Il dettato normativo parlando di "titolo di trasferimento" sembrerebbe riferirsi alle cessioni a titolo oneroso, pur prescindendosi dallo strumento negoziale utilizzato (Oltre alla classica cessione anche tutti i negozi traslativi a titolo oneroso es. permuta, conferimento; datio in solutum ecc.), alle donazioni e gli atti di adempimento di obblighi tra coniugi in sede di separazione o divorzio. Si ritiene tuttavia preferibile una interpretazione estensiva che consenta di ricomprendere nell'elenco anche le delibere di aumento di capitale a pagamento riservate a terzi, purché "il socio terzo" abbia effettivamente sottoscritto il capitale in aumento in data precedente al 30 settembre 2015 e purché ne sia stata effettuata (o almeno inviata la richiesta) la pubblicità nel Registro Imprese entro il 30 gennaio 2016; tale condizione decisiva per ottenere le agevolazioni andrà documentata nell'atto di assegnazione/cessione.
- 38) Contra: Circ. n. 112/1999 pag. 3 invece ritiene possibile che possano avvalersi della normativa di favore anche i soci che avevano i requisiti richiesti nella società di provenienza.
- 39) La Circ. 112/1999 che muovendo dalla par condicio tra i soci ritiene possibile la distribuzione di utili in natura solo in favore di tutti i soci.

- 40)** Studio Cnn n. 103-2012/T par. 4.1 est. F. Raponi e Assegnazioni di beni ai soci nell'IVA (Formazione Telematica Fondazione del Notariato- inedito- 2014 Est. Raponi)
- 41)** Si tratta (secondo il Fisco) delle assegnazioni di beni immobili per i quali non sia stata operata la detrazione Iva al momento dell'acquisto.
- 42)** Se da un lato il comma 117 dell'art. 1 legge di stabilità parla di "valore normale" lasciando intendere un riferimento al valore catastale per il calcolo della sola imposta sostitutiva, dall'altro si può concludere che invece il valore catastale possa essere utilizzato anche ai fini dell'imposta di registro muovendo dall'inciso "per gli immobili" con cui esordisce il comma 117, nonché dalla precisazione di cui al secondo disposto del medesimo art. 117 "ai fini della ..." e dal richiamo indiretto anche al comma 117 previsto nel comma 119 che appunto disciplina la materia nella imposta di registro.
- 43)** La fattispecie non risulterà applicabile alla cessione avente a oggetto tali beni in quanto per la loro natura sarebbe soggetta a Iva.
- 44)** La trasformazione è sempre soggetta imposta di registro in misura fissa a norma dell'art. 4 della tariffa parte I comma 1 lett. c) allegata al Tur.
- 45)** Ai fini Iva la materia è regolata dall'art. 13 lett. c) D.P.R. 633 del 1972.
- 46)** In considerazione del solo richiamo ai criteri e alle modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'art. 52 Tur il risultato sarebbe quello di ritenere operativa la normativa fiscale vigente in data anteriore alla introduzione del comma 5 bis nello stesso art. 52 Tur (operata dall'art. 35 comma 23 – ter D.L. 223/2006)
- 47)** Per trattare il tema della base imponibile nell'imposta di registro nella cessione al socio va prima chiarito il meccanismo di determinazione della stessa nell'imposta sostitutiva. Un problema particolare si pone, infatti, in relazione alla interpretazione del secondo disposto del comma 117 dell'art. 1 della legge di stabilità che prevede, per il "solo calcolo dell'imposta sostitutiva (L'imponibile dell'imposta sostitutiva nel solo caso di cessione ai soci è costituito dal maggior importo tra corrispettivo pattuito e valore normale dei beni ceduti, quest'ultimo eventualmente sostituito dal valore catastale.)", la determinazione della base imponibile, nel caso in cui il corrispettivo sia inferiore al valore normale/catastale del bene, prendendo come valore finale (cui sottrarre il costo fiscale del bene) uno dei due valori (normale o catastale) in luogo dello stesso corrispettivo.
- 48)** In sostanza l'ammontare da considerare come valore finale per il calcolo della plusvalenza sarà il valore normale o, se richiesto, il valore catastale, solo nel caso in cui il corrispettivo sia inferiore a tali valori; in caso di corrispettivo maggiore, invece, dovrà calcolarsi l'imposta sostitutiva muovendo da tale ammontare (da contrapporre al costo fiscale del bene).
- 49)** Nella sostanza la fattispecie si completa con una richiesta e una operatività analoga a quelle previste in materia di prezzo valore senza le particolari limitazioni oggettive di cui al comma 5 bis dell'art. 52 Tur.
- 50)** Le cessioni di beni strumentali al socio rientrerebbero comunque nell'art. 10 n 8 ter e dunque con applicazione dell'imposta di registro in misura fissa.
- 51)** Si potrà porre la questione anche riguardo ai beni immobili che compongono l'azienda, locata a terzi, e venduta al socio.
- 52)** E alla particolare modalità di detrazione dall'Irpef dell'Iva, introdotta all'art. 1 comma 56 legge stabilità, relativa a acquisto di immobili residenziali in classe energetica A e B, che si ritiene applicabile anche alle cessioni in argomento benché effettuabili solo in favore dei soci.
- 53)** Tranne il caso di società commerciale agricola che prosegue nella forma di società semplice (circolare n. 40 del 2002).
- 54)** Tranne che per quelli che ne fossero esclusi per legge o per i quali non fosse stata detratta l'imposta al momento dell'acquisto. Su tali temi si confronti Studio Cnn n. 103-2012/T par. 4.1 est. F. Raponi e Assegnazioni di beni ai soci (Formazione Telematica Fondazione del Notariato inedito 2014 Est. Raponi).
- 55)** L'art. 4 della tariffa parte I comma 1 lett. c) del Tur è infatti norma di portata generale applicabile a tutte le ipotesi di trasformazione
- 56)** Tale ultima fattispecie risulta particolarmente vantaggiosa l'atto scontrerà solo tre imposte in misura fissa e l'iva non sarà dovuta. La scelta del legislatore risulta ragionevole anche in considerazione della problematica che altrimenti sarebbe emersa in ordine alla probabile diversa determinazione della base imponibile: Valore catastale per le ipocatastali e valore normale ai fini Iva.
- 57)** Si ricorda tuttavia che il particolare regime è applicabile anche ai beni merce e quindi può realizzarsi un risparmio oltre che sulle plusvalenze anche sui ricavi da assegnazione/cessione ai soci.
- 58)** Determinato applicando alle rendite catastali i moltiplicatori previsti ai fini dell'imposta di registro (art. 52 tur).
- 59)** Su cui si veda infra.

- 60)** Nello specifico non si applicano – art. 47 comma 1 secondo periodo. Non ricorre la necessità di considerare che le prime riserve attribuite al socio siano sempre quelle di utili rispetto a quelle di capitale. Il che significa che pur in presenza di riserve di utili si può comunque procedere a distribuire per prime quelle di capitale. Anzi, sul piano fiscale sarebbe opportuno procedere in tal senso perché l'azzeramento delle riserve di capitale fiscalmente ha solo l'effetto di ridurre il valore della partecipazione del socio non generandosi imponibile tassabile. Bisogna comunque prestare attenzione alle regole civilistiche relative al vincolo relativo a alcune riserve (art. 2421 c.c. e 2445c.c.) e alle regole contabili che stabiliscono comunque una priorità nella distribuzione delle riserve di utili. -comma 7. Il valore normale dei beni ricevuti dai soci nei casi di recesso, esclusione, riscatto, riduzione reale del capitale o liquidazione può costituire un utile da tassare. Come nel regime ordinario anche nel regime agevolato, nei casi di recesso, esclusione, riscatto, riduzione reale del capitale o liquidazione, la differenza da recesso potrà costituire utile da tassare in capo al socio, anche se in maniera ridotta rispetto al regime dettato dall'art 47-7 comma non applicabile alla fattispecie al vaglio, dovendosi anche in questo caso computare la parte coperta dall'imposta sostitutiva.
- 61)** Fatto salvo il caso del sottozero di cui infra
- 62)** In estrema sintesi tutto ciò significa che la plusvalenza assoggettata a imposta sostitutiva non rileva presso il socio assegnatario, nel senso che il prelievo sostitutivo in capo alla società, libera da ulteriori debiti tributari non solo la società ma anche il socio, fino a concorrenza dell'ammontare assoggettato a imposta sostitutiva.
- 63)** E nelle società di capitali che tassano per trasparenza.
- 64)** Gaiani Luca "Assegnazione di beni ai soci e trasformazione in società semplice" in il Fisco 45/2015 pag. 4320.
- 65)** Odetto Gianluca In Eutekneinfo del 14.12.2015
- 66)** L'unica eccezione è data dalla distribuzione di fondi in sospensione d'imposta
- 67)** Secondo una ricostruzione potrebbe maturarsi un reddito da tassare, pur godendo della agevolazione, nel solo caso in cui emerga un differenziale tra valore del bene assegnato e costo fiscale della quota. (cd. sottozero). Una prima tesi ritiene che il differenziale ( sottozero) costituisca per il socio di società di persone un reddito di partecipazione da regolare in base all'art 20 bis del Tuir. La tesi preferibile tuttavia è che non possa operare il sottozero nelle società di persone in quanto il bene che potrebbe formare oggetto dell'assegnazione essendo stato acquistato con utili già tassati in capo al socio per trasparenza equivarrebbe a una "riserva di utili in natura" la cui distribuzione non potrebbe generare ulteriore reddito.
- 68)** Nella diversa misura: persona fisica ritenuta alla fonte del 26% in caso di partecipazione non qualificata e su una base imponibile del 49,72% in caso di partecipazione qualificata. persona fisica imprenditore reddito d'impresa art. 59 Tuir nella misura del 49,72% di quanto percepito Società di capitali reddito d'impresa dividendo tassabile nella misura del 5% (art. 89 Tuir).
- 69)** Rispetto al regime ordinario si deve computare il reddito soggetto a imposta sostitutiva. Tale soluzione è sostenibile anche sulla scorta di quanto disposto nel comma 118 laddove si precisa che il costo fiscale delle quote va aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva. Si ritiene che tale assunto benché riferito alla sola ipotesi di trasformazione sia espressione di un principio a valenza generale. Estremizzando tale assunto se il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile presso la società è pari a zero (perché del tutto ammortizzato) il socio non dovrà versare nulla poiché il pagamento da parte della società dell'imposta sostitutiva della plusvalenza azzerà ogni possibile effetto reddituale sul socio.
- 70)** Il cosiddetto sottozero per il socio persona fisica costituisce comunque un dividendo mentre per il socio in regime di reddito d'impresa è equiparabile al reddito che si ritragga dalla cessione della partecipazione con possibile applicazione della Pex.
- 71)** Nella diversa misura: persona fisica ritenuta alla fonte del 26% in caso di partecipazione non qualificata e su una base imponibile del 49,72% in caso di partecipazione qualificata. persona fisica imprenditore nella misura del 49,72% di quanto percepito o del 100% in presenza o meno dei requisiti Pex Società di capitali nella misura del 5% o del 100% in presenza o meno dei requisiti Pex
- 72)** Le plusvalenze di cui all'art. 87 Tuir non concorrono alla formazione del reddito imponibile in quanto esenti per il 50,28 % del loro ammontare nel caso siano conseguite da un imprenditore individuale (ex art 58 Tuir e D.m. 2/4/2008) e in quanto esenti per il 95% del loro ammontare se maturate da un soggetto Ires (ex art 87 Tuir). Il regime della participation exemption si applica qualora vi sia un periodo minimo di possesso; la prima iscrizione in bilancio quale immobilizzazione finanziaria; la società partecipata non sia residente in un paradiso fiscale e svolga effettiva attività di impresa. Sul tema, TESAURO, La participation exemption ed i suoi corollari, Tributimpresa, 2005, www.tributimpresa.it.
- 73)** Circolare n. 39 del 2008
- 74)** Circolare n. 188/1998

**75)** Il riferimento è alla scissione non proporzionale o asimmetrica alla luce della nuova definizione dell'abuso del diritto ex art. 10 bis statuto dei diritti del contribuente