

Assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci – Trasformazione agevolata in società semplice – Anno 2016

Scritto da [Giovanni Rizzi](#) il 21 gennaio 2016 @ 8:23 | Archivio: Novità normative

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

La L. 208/2015 ripropone (pur con alcune rilevanti differenze, in particolare per quanto riguarda la applicazione dell'IVA, i beni assegnabili e/o cedibili e la misura dell'imposta di registro) la disciplina già a suo tempo dettata dall'art. **29 della legge 23 dicembre 1997 n. 449**, successivamente modificato dall'art. 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28.

In relazione a tali norme l'Agenzia delle Entrate ebbe a emanare due Circolari esplicative, dalle quali, si possono trarre utili indicazioni ai fini dell'applicazione delle agevolazioni ora riproposte dalla L. 208/2015, stante l'assimilazione tra la nuova normativa e quella del 1997; si tratta:

- della **Circolare n. 112/E del 21 maggio 1999**,
- della **Circolare n. 40/E del 13 maggio 2002**.

LE OPERAZIONI AGEVOLATE

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

(i) l'assegnazione di beni ai soci; con riguardo alla assegnazione agevolata si fa presente che mentre la prima Circolare (la 112/1999) subordinava l'applicazione di tutta la disciplina agevolativa alla esistenza di materia imponibile per l'applicazione dell'imposta sostitutiva (il valore normale dei beni assegnati doveva pertanto essere superiore al costo fiscalmente riconosciuto agli stessi, in quanto l'imposta sostitutiva si applicava alla differenza tra detti valori) tant'è che in tale Circolare si prevedeva espressamente che *"in mancanza di base imponibile ai fini della predetta imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'Irap l'assegnazione agevolata non può essere effettuata"*, nella circolare successiva (la Circolare n. 40/E/2002) tale condizione non viene più posta anzi la si esclude espressamente; dispone infatti tale Circolare *"che nell'ipotesi in cui il valore normale dei beni assegnati coincide con il loro costo fiscalmente riconosciuto, la base imponibile ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sarà pari a zero. Tuttavia, la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire del beneficio, poiché, in tali casi, il valore dei beni da assegnare ha già concorso alla*

formazione del reddito d'impresa secondo le ordinarie regole."; come anche precisato nella Circolare 112/1999 l'assegnazione viene a configurarsi ogni qual volta la società procede, nei confronti dei soci, alla restituzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili. Al riguardo si precisa che la disciplina di cui trattasi è applicabile in tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile nonché da quelle contenute nel T.U.I.R e quindi anche nei casi di recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione".

L'assegnazione agevolata non consente deroghe ai principi societari in materia di liquidazione e di operazioni sul capitale e quindi è consentita solo quando si ricollega ad un evento che consenta la fuoriuscita di beni dal patrimonio societario.

Da segnalare sul punto che in giurisprudenza (Tribunale di Milano) si è avuto modo di precisare che la normativa in oggetto è normativa di carattere fiscale (fra l'altro non definitiva) e dunque inidonea ad introdurre deroghe non esplicitate a norme di diritto societario: e ne consegue che che l'assegnazione deve *avvenire in favore di tutti i soci e sulla base delle singole partecipazioni al capitale perché si tratta di anticipare la liquidazione dei beni sociali; inoltre, poiché l'assegnazione di un bene determina l'eliminazione di una posta attiva del bilancio, si deve trovare nel passivo la posta corrispondente da eliminare e il riferimento sicuro è al patrimonio netto, per cui nessun problema sussiste ove esista una corrispondente riserva disponibile da eliminare; se, al contrario, si tocca il capitale, è necessario che ricorrano tutti i presupposti di legge per la riduzione volontaria del capitale stesso;*

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

(iii) la trasformazione della società nella forma di società semplice; con riguardo invece a questa fattispecie si precisa che la stessa è riservata alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni assegnabili (ossia beni immobili o mobili iscritti in pubblici registri diversi da quelli strumentali per destinazione).

Si fa presente che ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 81, comma 1, lettera b), del TUIR che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquisiti da non più di cinque anni, l'operazione di trasformazione in società semplice non interrompe il termine di decorrenza del quinquennio.

SOCIETA' AMMESSE ALLE OPERAZIONI AGEVOLATE

Possono avvalersi delle agevolazioni per le operazioni di assegnazione, cessione o

trasformazione sopra illustrate le società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni (art. 1, c. 115, L. 208/2015).

SOCI BENEFICIARI DELLE OPERAZIONI AGEVOLATE

Condizione per porre in essere le operazioni agevolate è che i soci assegnatari, i soci cessionari o i soci della società che si trasforma, risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del **30 settembre 2015**, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della L. 208/2015 (ossia entro il 31 gennaio 2016), in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

Sul punto particolarmente significative sono le istruzioni contenute nella Circolare 112/1999, estensibili anche alla disciplina della L. 208/2015, stante l'analogia di situazione; pertanto anche con riguardo alle agevolazioni introdotte dalla L. 208/2015 si può affermare che:

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

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

La necessità che la compagine sociale alla data della trasformazione non comprenda nuovi soci, deriva dalla circostanza che gli effetti della trasformazione agevolata coinvolgono tutti i soci della società trasformatasi;

- la percentuale di partecipazione del socio, della quale occorre tenere conto ai fini dell'assegnazione o della cessione, è quella esistente alla data dell'assegnazione o della cessione medesima non ricorrendo la necessità dell'ininterrotto possesso della partecipazione dalla data del 30 settembre 2015 alla data dell'assegnazione o della cessione al socio (circostanza questa che ha trovato conferma anche nella Circolare 40/2002); anche ai fini della trasformazione agevolata è influente la circostanza che alla data della trasformazione la percentuale di partecipazione del capitale da parte dei singoli soci sia variata rispetto a quella dagli stessi posseduta alla data del 30 settembre 2015 (fermo restando che i soci debbono essere sempre gli stessi come sopra già precisato);

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

- l'agevolazione è inoltre applicabile anche nei casi in cui le azioni o quote dell'effettivo socio siano intestate a società fiduciarie. In tale ipotesi, la società fiduciaria deve risultare iscritta nel libro dei soci alla data del 30 settembre 2015 ed è necessario fornire la prova che il rapporto fiduciario, tra la società fiduciante ed il fiduciario, sia sorto anteriormente alla predetta data;
- nel caso in cui sulla partecipazione sia stato costituito un diritto di usufrutto, la qualità di socio, ai fini di cui trattasi, va riferita al soggetto titolare della nuda proprietà;
- relativamente alle società non obbligate alla tenuta del libro dei soci (ad esempio, società di persone), l'identità dei soci medesimi alla data del 30 settembre 2015 deve essere provata mediante idoneo titolo avente data certa; anche per le s.r.l. per le quali l'art. 16, comma 12quater, D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con legge 28 gennaio 2009, n. 2 ha abolito l'obbligo di tenuta del libro soci, la qualità di socio al 30 settembre 2015 deve essere provata mediante idoneo titolo avente data certa ovvero mediante apposita visura del Registro Imprese, presso il quale vanno depositati gli atti di trasferimento delle quote sociali;
- nei casi di fusione (propria o per incorporazione) o di scissione (totale o parziale), in ossequio al principio di continuità fiscale che assiste dette operazioni, la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni possono procedere all'assegnazione e/o alla cessione agevolata dei beni anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, sempre che questi ultimi abbiano rivestito tale qualità di soci presso le società di provenienza alla data del 30 settembre 2015; lo stesso dicasi per la possibilità di trasformazione in società semplice.

I BENI OGGETTO DELLE OPERAZIONI AGEVOLATE

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

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

Sono, pertanto, assegnabili in modo agevolato (come anche precisato nella Circolare 112/1999):

- gli immobili strumentali per natura, qualora siano concessi in locazione, comodato, o, comunque, non direttamente utilizzati dall'impresa (sono invece esclusi dall'agevolazione gli immobili strumentali per natura utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa);
- gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (i cd. "beni merce");
- gli immobili che concorrono a formare il reddito d'impresa.

Si è precisato che le società che hanno per oggetto la gestione di immobili potranno assegnare ai soci in via agevolata anche gli immobili locati a terzi (in questo senso la Circolare 112/1999).

Con riferimento alle società operanti nel settore agricolo, la stessa Circolare, ha precisato che il terreno, qualora sia utilizzato per effettuare la coltivazione e/o l'allevamento di animali, essendo in tal modo impiegato dalla società nell'esercizio dell'impresa, non è assegnabile ai soci in regime agevolato;

(ii) **beni mobili iscritti in pubblici registri** non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa; restano, pertanto, esclusi, dalle agevolazioni secondo le precisazioni fornite nella Circolare 112/1999, quei beni senza i quali l'attività dell'impresa non può essere esercitata come, ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati rispettivamente dalle scuole di addestramento al volo e alla navigazione).

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

Si precisa che non rientrano tra i beni assegnabili in modo agevolato i singoli diritti reali afferenti i beni medesimi (es., usufrutto e nuda proprietà), in questo senso la Circolare 112/1999.

PROFILO TEMPORALE

Agevolazioni, cessioni o trasformazioni, per godere delle agevolazioni previste dalla L. 208/2015, debbono essere poste in essere entro il **30 settembre 2016** (con riguardo all'assegnazione, e considerato quanto a suo precisato nella Circolare 112/1999, si precisa che il momento dell'assegnazione stessa deve essere individuato in quello in cui viene perfezionato l'atto d'assegnazione e non in quello della delibera che dispone l'assegnazione medesima).

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

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

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

si applica **un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura **dell'8%** ovvero nella misura del **10,5%** per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione (le cd. "società di comodo").

Le riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e delle società che si trasformano sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella misura del **13%**.

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

Per quanto riguarda il **valore normale** degli immobili, lo stesso o viene determinato ai sensi dell'art. 9 del T.U.I.R. (DPR. 917/1986) (il cd. "*valore di comune commercio*") ovvero, in alternativa, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del T.U.R. (DPR. 131/1986) (il cd. "*valore catastale*"); così dispone l'art. 1, c. 117, L. 208/2015.

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

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

L'imposta sostitutiva deve essere versata nella misura del **60%** entro il **30 novembre 2016** e la restante parte entro il **16 giugno 2017**, con i criteri di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi (art. 1, c. 119, L. 208/2015).

EFFETTI CONNESSI ALLE OPERAZIONI AGEVOLATE

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

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

Sul punto si possono richiamare le precisazioni contenute nella precedente Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 40/E del 13 maggio 2002, laddove si osserva quanto segue:

(i) per il caso di assegnazione agevolata con riduzione di riserve di capitale:

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

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

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

Imposta di registro agevolata: per le assegnazioni e/o cessioni ai soci agevolate le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili **sono ridotte alla metà** e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in **misura fissa** (così dispone l'art. 1, c. 119. L. 208/2015).

La legge di stabilità per il 2016 prevede, pertanto, una disciplina relativamente alle imposte indirette meno favorevole rispetto alla legge precedente (quella del 1997) che invece prevedeva per assegnazioni e/o cessioni l'applicazione dell'imposta di registro nella misura dell'1% (imposte ipotecarie e catastali in misura fissa). Il trattamento al riguardo coincide solo nel caso di assegnazioni e/o cessioni di abitazioni a favore di soci che godono delle agevolazioni 1 casa (imposta ordinaria 2% – riduzione al 50% = 1%).

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

- **1%** in caso di abitazione non appartenente alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 qualora il socio assegnatario e o cessionario abbia i requisiti prima casa di cui alla nota II-bis dell'art. 1 Tariffa Parte Prima allegata al TUR – DPR 131/1986) (vedi NOTA in appresso riportata);
- **7,5%** in caso di terreno agricolo (salvo il caso in cui l'assegnatario o il cessionario rivesta la

qualifica di coltivatore diretto o di imprenditore agricolo a titolo professionale, iscritti alle rispettive gestioni previdenziali, ed intenda avvalersi delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 2, c. 4bis, DL 194/2009 convertito con legge 25/2010; in quest'ultimo caso si applicherà l'imposta registro in misura fissa – €. 200,00);

– **4,5%** in tutti gli altri casi;

In ogni caso le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa e cioè nella misura di **€. 50,00** cadauna (salvo il caso di terreno agricolo con applicazione delle agevolazioni fiscali di cui all'art. 2, c. 4bis, DL 194/2009 convertito con legge 25/2010, nel qual caso le imposte ipotecarie e catastale si applicano nella misura di €. 200,00 cadauna).

L'IVA

L'applicazione dell'imposta proporzionale di registro, come opportunamente rimarcato nella disposizione dell'art. 1, c. 119. L. 208/2015, è solo eventuale: deve comunque trattarsi di operazione non soggetta ad IVA.

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

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

– beni strumentali di cui *all'art. 10 comma 1 n. 8 ter del DPR 633/1972*;

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

In particolare in base alla vigente normativa:

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

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

(ii) fabbricati ad uso abitativo o comunque diversi da quelli strumentali che siano stati costruiti dalla società assegnante e/o cedente (in proprio o tramite appalto) purché la

assegnazione e/o cessione avvenga entro i 5 anni dalla ultimazione della costruzione ovvero siano stati oggetto di restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione da parte della società assegnante e/o cedente (in proprio o tramite appalto) purché la assegnazione e/o cessione avvenga entro i 5 anni dalla ultimazione dell'intervento;

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

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

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

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

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

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

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

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

restauro, risanamento conservativo o ristrutturazione;

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

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

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

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

Assegnazioni agevolate escluse da I.V.A.: va rimarcato come nella precedente Circolare dell'Agenzia delle Entrate, la Circolare n. 40/E del 13 maggio 2002, si sia avuto modo di precisare che debbono ritenersi **escluse da IVA le assegnazioni** di immobili per i quali l'IVA non sia stata detratta all'atto del relativo acquisto, comprese le ipotesi di acquisto presso un privato o di acquisto anteriore al 1 gennaio 1973 o di acquisto in regime di esenzione IVA (ipotesi, queste ultime, che non escludono, invece, l'imponibilità IVA nel caso di cessione agevolata, alla quale si applicano le regole ordinarie). Le sole assegnazioni, pertanto, verificandosi tali ipotesi, saranno assoggettate ad imposta di registro.

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

*– **4%** in caso di abitazione non appartenente alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9 (sempreché il socio assegnatario e o cessionario abbia i requisiti prima casa di cui alla nota II-bis dell'art. 1 Tariffa Parte Prima allegata al TUR – DPR 131/1986) (vedi NOTA in appresso riportata);*

*– **10%** per l'acquisto di abitazioni di categoria catastale diversa da A/1, A/8 e A/9 per le quali non ci si avvalga delle agevolazioni prima casa;*

*– **10%** per unità non abitative in fabbricati con i requisiti della cd. "legge Tupini" (più del 50% a destinazione abitativa meno del 25% a negozi);*

*– **22%** per tutti gli altri immobili: immobili strumentali, abitazioni appartenenti alle categorie catastali A/1, A/8 e A/9, terreni edificabili.*

Si riporta qui di seguito una tabella riassuntiva della disciplina applicabile alle operazioni di

assegnazione/cessione di immobili da parte di società a propri soci:

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

catastale: €. 200,00
cadauna

Esente IVA:

Registro: 4,5%
Trascrizione: €. 50,00
Catastale: €. 50,00

OPZIONE

IVA: registro, trascrizione e catastale: €. 200,00
cadauna

Fabbricato
ABITATIVO
assegnato e/o
ceduto **oltre i 5** società
anni dalla fine costruttrice o Soggetto IVA
lavori di ristrutturatrice
costruzione o di
recupero edilizio

ESENTE
IVA
ovvero SI
AMMESSA
SOGGETTA
IVA su
opzione

Registro: 4,5%
o 1% se 1
CASA

Trascrizione: €. 50,00

Catastale: €. 50,00

Fabbricato
ABITATIVO
assegnato e/o
ceduto **oltre i 5** società NON privato
anni dalla fine costruttrice
lavori di
costruzione o di
recupero edilizio

ESENTE Non
IVA ammessa NO

Registro: 4,5%

Trascrizione: €. 50,00

Catastale: €. 50,00

Fabbricato
ABITATIVO
assegnato e/o
ceduto **oltre i 5** società NON
anni dalla fine costruttrice Soggetto IVA
lavori di
costruzione o di
recupero edilizio

ESENTE Non
IVA ammessa NO

Registro: €. 200,00

Trascrizione: €. 200,00

Catastale: €. 200,00

Fabbricato
STRUMENTALE
assegnato e/o Privato
ceduto **entro 5** società e/o
anni dalla fine costruttrice o
lavori di ristrutturatrice soggetto IVA
costruzione o di
recupero edilizio

IVA
irrilevante NO
obbligatoria

(art. 1, c. 119.
L. 208/2015
prevede le
imposte
ipotecarie e
catastali in
misura fissa in
ogni caso
senza
eccezioni)

**Sia ESENTE
che in caso di
OPZIONE
IVA:**

Registro: €. 200,00

Trascrizione: €. 200,00

Catastale: €. 200,00

(art. 1, c. 119.
L. 208/2015
prevede le
imposte
ipotecarie e
catastali in
misura fissa in
ogni caso
senza
eccezioni)

**Sia ESENTE
che in caso di
OPZIONE
IVA:**

Registro: €. 200,00

Trascrizione: €.

Fabbricato
STRUMENTALE
assegnato e/o
ceduto **entro 5**
anni dalla fine
lavori di
costruzione o di
recupero edilizio

società NON
costruttrice privato

ESENTE
IVA

ovvero AMMESSANO

SOGGETTA
IVA su
opzione

Fabbricato
STRUMENTALE
assegnato e/o
ceduto **entro 5**
anni dalla fine
lavori di
costruzione o di
recupero edilizio

società NON
costruttrice Soggetto IVA

ESENTE
IVA

ovvero AMMESSA SI

SOGGETTA
IVA su
opzione

200,00

Catastale: €. 200,00

(art. 1, c. 119.
L. 208/2015
prevede le
imposte
ipotecarie e
catastali in
misura fissa in
ogni caso
senza
eccezioni)

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

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

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

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

L’aliquota agevolata si applica anche agli atti di acquisto per i quali l’acquirente non soddisfa il requisito sopra riportato sub c) e per i quali i requisiti di cui sub a) e sub b) si verificano senza tener conto dell’immobile acquistato con le agevolazioni prima casa, a condizione che quest’ultimo immobile sia alienato entro un anno dalla data dell’atto. Sono escluse le agevolazioni prima casa per le abitazioni catastalmente classificate nelle categorie A/1, A/8 e A/9.

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

IMPOSTE INDIRETTE APPLICABILI ALLE TRASFORMAZIONI IN SOCIETÀ SEMPLICE

La trasformazione in società semplice, non comportando trasferimento dei beni, non è soggetta ad imposta proporzionale di registro, per cui alle trasformazioni non si applica la disposizione agevolativa del comma 119 (che prevede, per l'appunto, la riduzione a metà, dell'imposta proporzionale di registro). Come anche riconosciuto nella precedente Circolare dell'Agenzia delle Entrate (la n. 112/E/1999) la trasformazione è disciplinata dall'art. 4, c. 1, lett. c) della Tariffa, parte Prima allegata al TUR (DPR. 131/1986) che prevede l'applicazione dell'imposta di registro in misura fissa (€ 200,00). Anche le imposte di trascrizione e catastale sono dovute in misura fissa (€ 200,00 cadauna).

La Stessa Circolare ha precisato che la trasformazione in società semplice determina, per effetto della cessazione dell'attività imprenditoriale, un fenomeno di *autoconsumo dei beni di impresa*, da assoggettare ad IVA, ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 5 del D.P.R. n. 633 del 1972; pertanto se la società possiede immobili rilevanti ai fini IVA (ossia beni che non debbano considerarsi esenti IVA e non soggetti ad IVA sulla base dei criteri indicati nella TABELLA di cui sopra) dovrà emettere fattura per autoconsumo con versamento dell'IVA relativa (da applicare nella misura del 10% o del 22% a seconda della tipologia di immobile).

Anche per la trasformazione vale, peraltro, quanto precisato nella precedente Circolare dell'Agenzia delle Entrate (la n. 40/E/2002), con riguardo alle assegnazioni: sono **esclusi da IVA** gli immobili per i quali l'IVA non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, comprese le ipotesi di acquisto presso un privato o di acquisto anteriore al 1 gennaio 1973 o di acquisto in regime di esenzione IVA (ipotesi, queste ultime, che non escludono, invece, l'imponibilità IVA nel caso di cessione agevolata, alla quale si applicano le regole ordinarie).

ESTROMISSIONE DI BENI STRUMENTALI DA PARTE DI IMPRENDITORI INDIVIDUALI

L'art.1, c. 121, L. 208/2015 estende la disciplina agevolativa prevista per le assegnazioni/cessioni di beni ai soci, quale sopra illustrata, anche alle operazioni di estromissione di immobili dal patrimonio di imprese individuali.

Profilo soggettivo: l'agevolazione riguarda imprenditori individuali.

Profilo oggettivo: deve trattarsi di beni strumentali sia per destinazione (art. 43, c. 2, primo periodo, TUIR – DPR. 917/1986) che per natura (art. 43, c. 2, secondo periodo, TUIR – DPR. 917/1986); sono ricompresi nel regime agevolato anche i beni strumentali utilizzati esclusivamente per l'esercizio di impresa, contrariamente, invece, a quanto previsto dal precedente c. 115 per le assegnazioni e cessioni agevolate delle società (dalle quali detti immobili restano invece esclusi).

Profilo temporale: possono essere esclusi dal patrimonio dell'impresa solo i beni strumentali posseduti alla data del **31 ottobre 2015**. L'opzione per l'esclusione di detti beni dal patrimonio dell'impresa deve, a sua volta, essere fatta entro la data del **31 maggio 2016**; tale opzione avrà effetto retroattivo con decorrenza dal periodo di imposta in corso alla data del **1 gennaio 2016**.

Imposta sostitutiva: l'opzione per l'esclusione dei beni strumentali dal patrimonio dell'impresa va fatta mediante pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive pari all'**8%** della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Ovviamente l'agevolazione riguarda solo l'imposta sul reddito delle persone fisiche e l'imposta regionale sulle attività produttive; non riguarda invece l'imposta di registro in quanto per l'estromissione di immobili dal patrimonio dell'imprenditore individuale non necessita alcun atto traslativo da trascrivere presso i RR.II e volturare presso il Catasto. Ai fini I.V.A. invece nessuna agevolazione è prevista. Pertanto, per effetto della estromissione, si determina un fenomeno di *autoconsumo dei beni di impresa*, da assoggettare ad IVA, ai sensi dell'art. 2, c. 2, n. 5 del D.P.R. n. 633 del 1972; se gli immobili estromessi sono rilevanti ai fini IVA (ossia beni che non debbano considerarsi esenti IVA e non soggetti ad IVA sulla base dei criteri indicati nella TABELLA di cui sopra) l'imprenditore dovrà emettere fattura per autoconsumo con versamento dell'IVA relativa. Anche per la estromissione vale, peraltro, quanto precisato nella precedente Circolare dell'Agenzia delle Entrate (la Circolare n. 40/E/2002) con riguardo alle trasformazioni ed assegnazioni: sono **esclusi da IVA** gli immobili per i quali l'IVA non è stata detratta all'atto del relativo acquisto, comprese le ipotesi di acquisto presso un privato o di acquisto anteriore al 1 gennaio 1973 o di acquisto in regime di esenzione IVA.

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

LE NORME DI RIFERIMENTO

(art. 1 commi da 76 ad 84 Legge 28 dicembre 2015 n. 208)

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

trasformano in società semplici.

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

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

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

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

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

L'imprenditore individuale che alla data del 31 ottobre 2015 possiede beni immobili strumentali di cui all'articolo 43, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, può, entro il 31 maggio 2016, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta regionale sulle attività produttive nella misura dell'8 per cento della differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto. Si applicano, in quanto compatibili, le

disposizioni dei commi da 115 a 120.

Argomenti simili:

[Cassazione: no a trasformazione da società in impresa individuale](#) ^[1]

Articolo pubblicato su Federnotizie: **<http://www.federnotizie.it>**

URL articolo: **<http://www.federnotizie.it/assegnazione-cessione-agevolata-beni-ai-soci-trasformazione-agevolata-societa-semplce-anno-2016/>**

URL nel testo:

[1] Cassazione: no a trasformazione da società in impresa individuale :
<http://www.federnotizie.it/cassazione-no-trasformazione-da-societa-impresa-individuale/>

Copyright © 2015 Federnotizie. Tutti i diritti riservati.