

L'art. 1, commi 115, 116, 117, 118, 119 e 120, legge *28 dicembre 2015, n. 208 (legge di Stabilità 2016) ripropone, con alcune varianti, le agevolazioni fiscali in* tema di assegnazioni e cessioni ai soci contenute nell'art. 29 della legge *27 dicembre 1997, n. 449, in particolare, per quanto attiene alle assegnazioni/cessioni di beni immobili, le nuove norme dispongono* che le aliquote dell'imposta *proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.*

Prima di affrontare nello specifico l'argomento delle imposte di registro ipotecaria e catastale applicabili alle cessioni e assegnazioni di immobili, è opportuno fare un riepilogo della nuova disciplina agevolativa portata dalle norme sopra citate.

#### TERMINE

Il termine per fruire delle agevolazioni è attualmente fissato al **30 settembre 2016**.

#### SOGGETTI

**Assegnanti/cedenti** possono essere: S.n.c., S.a.s., S.r.l., S.p.a., S.a.p.a.;

Si devono ritenere escluse, in quanto non espressamente contemplate dalle norme:

- le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché gli enti commerciali e non commerciali residenti nel territorio dello Stato;
- le società consortili;
- le società e gli enti non residenti privi di stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

Si devono ritenere altresì escluse:

- le società semplici non aventi ad oggetto attività commerciale;
- le società in stato di fallimento.

L'agevolazione si deve ritenere invece applicabile anche alle **società di armamento** (costituite tra comproprietari di navi) e alle **società di fatto** aventi ad oggetto l'esercizio di attività commerciali; in quanto equiparate a S.n.c. e S.a.s. dall'art. 5 del T.u.i.r., nonché alle società già in stato di liquidazione ordinaria all'epoca dell'entrata in vigore della nuova disciplina agevolativa. (Cfr. *Circolare 21 maggio 1999, n. 112/E ;Circolare 4 maggio 2007, n. 25/E* )

**Assegnatari/cessionari** possono essere i soci persone fisiche o anche soggetti diversi dalle persone fisiche anche se non residenti nel territorio dello Stato, a condizione, recita il comma 115, che risultino tutti iscritti nel "libro soci", ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge, quindi entro il 31 gennaio 2016, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

Secondo i principi enunciati dall'AE con la sopra citata *Circolare 112/E/1999*, principi da ritenersi tuttora validi, salvo ulteriori e più recenti specificazioni da parte della stessa Amministrazione finanziaria, la condizione di cui sopra “**tutti i soci**” va intesa nel senso che, al momento dell'assegnazione/cessione, solo i soci che rivestano tale qualifica alla data sopra stabilita, possono fruire delle agevolazioni in commento, diversamente, si può osservare, una modifica soggettiva della compagine sociale intervenuta successivamente ai termini di iscrizione di cui sopra di fatto comporterebbe la totale inapplicabilità della nuova disciplina agevolativa.

Sempre sulla base di tali principi enunciati dall'AE a suo tempo, si può ritenere altresì:

= che la **percentuale di partecipazione** di cui si deve tenere conto ai fini dell'assegnazione/cessione, è quella risultante alla data dell'assegnazione, essendo non rilevante che la percentuale in sede di assegnazione/cessione possa essere diversa da quella risultante alla data di cui sopra; con ciò ammettendosi la possibilità del trasferimento di frazioni di quote dal socio agli altri soci o anche a terzi, senza che tali vicende possano pregiudicare la possibilità di avvalersi dell'agevolazione per il socio che era comunque tale alla data suddetta;

= che l'agevolazione spetta anche **all'erede** del socio che era tale alla ripetuta data, a condizione, ovviamente, che assuma la qualità di socio in luogo del socio defunto, con atto antecedente a quello dell'assegnazione;

= che l'agevolazione si rende inoltre applicabile nei casi in cui le azioni o quote del socio effettivo siano intestate a una **società fiduciaria**, a condizione che la società fiduciaria risulti “iscritta” [libro soci – registro imprese] prima della data pre-stabilita e che le parti forniscano la prova che il rapporto fiduciario tra società fiduciaria e fiduciario sia sorto anteriormente alla predetta data;

= che nei casi di **fusione o scissione**, le società incorporanti o beneficiarie della scissione possono procedere ad assegnazioni/cessioni agevolate a favore dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, a condizione che questi rivestissero tale qualifica alla data di cui sopra;

= che nel caso di **usufrutto su quote**, la qualità di socio è da riferire al nudo proprietario;

= che per le **società di persone**, in assenza del libro soci, la prova del possesso della qualità di socio alla data voluta dalla legge va fornita sulla base di titolo idoneo avente data certa e depositato presso l'ufficio del registro delle imprese entro il 31 gennaio 2016.

Mentre per i soci di S.r.l. , che tengano o meno il libro soci, la prova è oggi fornita con l'iscrizione all'Ufficio del Registro Imprese.

## ATTI

### ° **Assegnazioni**

L'ambito, diciamo così, "naturale" delle assegnazioni di beni ai soci è quello della fase di liquidazione, dopo l'approvazione del piano di riparto.

Tuttavia si ritengono ammissibili, con espressa previsione dello statuto o dei patti sociali o con il consenso di tutti i soci (così superando la tesi negativa fondata sulla presunta violazione della par condicio tra i soci o sul rischio di violazione dei diritti dei creditori per la impossibilità di attribuire una valutazione "obiettiva" ai beni da assegnare):

#### **le assegnazioni di beni conseguenti a:**

- ° restituzione mediante riduzione del capitale
- ° restituzione di riserve di capitale
- ° distribuzione di utili
- ° distribuzione di riserve di utili
- ° liquidazione della quota a seguito di recesso o esclusione.

E' ritenuta, invece, non pacifica l'assegnazione di beni agli eredi del socio defunto in luogo della liquidazione. Pertanto, come sopra precisato, l'erede del socio defunto, tale alla data sopra prescritta, può avvalersi delle agevolazioni, a condizione che assuma la qualità di socio, se previsto dai patti sociali.

Il tema delle assegnazioni a soci in genere è ampiamente trattato dallo *Studio Cnn n. 103-2012/T*.

### ° **Cessioni**

Circa la nozione di cessione l'AE aveva precisato che la stessa, oltre alla compravendita, comprende altri negozi (esempio: permuta, datio in solutum e conferimento in società (Cfr. *Circ. 112/E/1999*))

Uno dei temi più dibattuti sotto la vigenza della disciplina del 1998, riguardava il quesito se l'assegnazione dovesse essere effettuata necessariamente a favore di tutti i soci aventi i requisiti oppure se potesse essere fatta soltanto a favore di alcuni e non degli altri.

Sulla questione era intervenuto il Tribunale di Milano con una Massima della fine del 1998, secondo la quale l'assegnazione agevolata di beni ai soci ex art. 29 legge 27 dicembre 1997, n. 449 non poteva consentire deroghe ai principi societari in materia di liquidazione e di operazioni sul capitale, per cui ad avviso del Tribunale non pareva dubbio che l'assegnazione dovesse avvenire in favore di tutti i soci e sulla base delle singole partecipazioni al capitale, trattandosi di una anticipazione della liquidazione dei beni sociali.

Con la *Circolare 112/1999*, l'AE, discostandosi dalla Massima del Tribunale, ritiene:

= che l'assegnazione debba essere effettuata nel rispetto della par condicio tra i soci, cioè che i beni debbano essere assegnati a tutti i soci nel rispetto delle quote di partecipazione, con possibilità però di assegnare beni solo a taluni soci anziché alla generalità di essi o di assegnare a taluni soci beni agevolabili e ad altri beni non agevolabili;

= che essendo taluni beni, come gli immobili, difficilmente divisibili, la par condicio potesse ritenersi soddisfatta anche nel caso in cui a un socio venisse assegnato l'immobile agevolabile e ad altri somme di denaro, (importi questi non suscettibili di agevolazione) che comunque rappresentassero la risultante di distribuzione di utili o la restituzione di capitale.

**Per le assegnazioni** è prevista la possibilità di determinare il valore normale con i meccanismi di rivalutazione delle rendite catastali.

**Per le cessioni**, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene determinato ai sensi dell'art. 9 del T.u.i.r. o in alternativa con i criteri catastali, ai fini delle determinazioni della plusvalenza deve essere computato in misura non inferiore a uno dei due valori.

Tanto vale, ovviamente, ai fini della plusvalenza, dato che ai fini Iva, se la cessione è in campo Iva e imponibile all'imposta, oppure ai fini dell'imposta di registro proporzionale se la cessione è soggetta a imposta di registro il valore da assumere è rappresentato dal corrispettivo, fatta salva l'applicazione in quest'ultimo caso, ricorrendone i presupposti, del meccanismo del prezzo-valore.

Il comma 117 afferma che il metodo catastale per la determinazione del valore normale: si applica su richiesta della società.

Le disposizioni del 1998 prevedevano la presentazione all'AE di un modello da parte delle società che intendevano avvalersi delle disposizioni agevolative.

La norma non è stata riproposta e da tanto discende che la richiesta delle agevolazioni e del metodo di determinazione della base imponibile siano da inserire nell'atto di assegnazione/cessione.

## OGGETTO

Possono formare oggetto di assegnazioni o cessioni agevolate gli immobili diversi da quelli indicati nell'art. 43, co. 2°, primo periodo, d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, T.U.I.R., vale a dire gli immobili "strumentali per destinazione", cioè gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore.

Il secondo periodo del comma 2° è relativo agli immobili "strumentali per natura", cioè quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, che si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato.

Immobili, gli uni e gli altri, che non si considerano produttivi di reddito fondiario, e che concorrono, pertanto, alla formazione del reddito di impresa.

Pertanto in base al co. 2° dell'art. 43, citato, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano:

= **strumentali** gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale societaria; sono gli immobili strumentali "per destinazione" ;

= che si distinguono da quelli "strumentali per natura", definiti, nella seconda parte del comma citato, come gli immobili, relativi a imprese commerciali, che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, immobili questi ultimi che si considerano strumentali anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o comodato.

Si differenziano dagli immobili strumentali:

= gli **immobili merce**, vale a dire gli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa;

= gli **immobili patrimonio**, gli immobili che non rientrano nelle categorie dei beni strumentali e dei beni merce, di cui sopra; sono normalmente immobili a destinazione abitativa.

Pertanto possono formare oggetto di assegnazioni/cessioni agevolate gli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, e precisamente:

° **gli immobili strumentali per natura** (non utilizzati)

° **gli immobili merce**

° **gli immobili cd. patrimonio** (immobili che non costituiscono beni strumentali per destinazione, né beni merce – art. 90 t.u.i.r. – concorrono a formare il reddito nell'ammontare determinato secondo le disposizioni del Titolo I, Capo II (redditi fondiari).

La destinazione va verificata all'atto dell'assegnazione, risultando irrilevante l'epoca dell'acquisizione degli immobili al patrimonio sociale, che potrebbe essere anche successiva all'entrata in vigore della nuova disciplina agevolativa.

**Diritti diversi dalla piena proprietà.** In base a quanto chiarito a suo tempo dall'AE si deve ritenere non applicabile l'agevolazione all'assegnazione/cessione di diritti diversi dalla piena proprietà, escludendo quindi usufrutto e nuda proprietà.

Conseguentemente, considerato, come sopra specificato, che in caso di quota gravata da usufrutto, il socio è il nudo proprietario, l'assegnazione/cessione a quest'ultimo potrebbe essere agevolata, qualora siano trasferiti in piena proprietà, un immobile all'usufruttuario (senza agevolazioni) e uno al nudo proprietario (con le agevolazioni) oppure qualora un unico immobile sia trasferito ad entrambi in piena proprietà nelle quote corrispondenti ai rispettivi diritti (agevolati quelli del socio nudo proprietario, non agevolati quelli dell'usufruttuario).

Sempre in base alla prassi dell'AE, in occasione della precedente versione della normativa agevolata, si può ritenere:

° con riferimento alle **immobiliari di gestione**, che le dette società possono cedere/assegnare ai soci in via agevolata anche gli immobili locati, in quanto, in base alla giurisprudenza della Cassazione, accolta dall'AE, non possono considerarsi "direttamente impiegati" per l'esercizio dell'impresa; [detto per inciso, successivamente la Corte aveva mutato indirizzo ritenendoli, ai fini della imposizione diretta, immobili strumentali per destinazione]

° con riferimento alle **società operanti nel settore agricolo** [purché costituite in forma di società commerciali], che il terreno, qualora utilizzato per la coltivazione e l'allevamento, in quanto impiegato nell'esercizio dell'impresa, non possa essere assegnato ai soci in regime agevolato.

#### **AGEVOLAZIONI - IMPOSTE DIRETTE**

In capo alla società è prevista un' imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (Irpef, Ires) e dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) sulla differenza tra il valore normale o il corrispettivo degli immobili assegnati/ceduti (con possibilità di determinarli, su richiesta, con i criteri di rivalutazione delle rendite catastali) e il loro costo fiscalmente riconosciuto, con le seguenti aliquote:

**8%** per le società operative;

**10,5%** per le società considerate non operative;  
**13%** per le riserve in sospensione di imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci.

L'imposta sostitutiva deve essere versata dalla società per il **60% entro il 30 novembre 2016** e per il **40% entro il 16 giugno 2017**.

### **In capo al socio assegnatario persona fisica**

E' prevista una deroga ad alcuni principi sulla tassazione degli utili di cui all'art. 47 del T.u.i.r.

Tenuto presente quanto segue:

- \* **l'assegnazione mediante distribuzione di utili e di riserve di utili:**
  - da società di capitali: è tassabile in capo al socio;
  - da società di persone: non è tassabile in base al principio di trasparenza.
- \* **l'assegnazione mediante restituzione di riserve di capitale:**
  - da società di capitale: se il valore normale del bene assegnato è superiore al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, la differenza va assoggettata a tassazione all'atto dell'assegnazione del bene.

Va ricordato inoltre che mentre le assegnazioni in sede di recesso o liquidazione annullano integralmente la partecipazione del socio assegnatario e il venir meno del rapporto societario, nell'ipotesi di assegnazione mediante riduzione del capitale, il rapporto permane.

In tal caso il valore dell'assegnazione, come sopra precisato non costituisce utile per il socio assegnatario e tuttavia, poiché le norme in commento (comma 118) prevedono che il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute, la eventuale eccedenza assume per il socio assegnatario natura di plusvalenza da realizzo di partecipazione soggetta a imposizione come reddito di impresa o reddito diverso.

### **AGEVOLAZIONI IMPOSTE INDIRETTE**

**Iva:** non sono previste agevolazioni (secondo la Relazione illustrativa alle norme "al fine di evitare che si pongano problemi di incompatibilità con le direttive dell'Unione Europea in materia").

[Per le agevolazioni del '98 le assegnazioni non erano considerate cessioni agli effetti dell'Iva e dell'Invim]

**Imposta di registro:** le aliquote dell'imposta proporzionale, se applicabili, sono ridotte alla metà.

**Imposte ipotecaria e catastale:** si applicano in misura fissa.

[Le agevolazioni del '98 prevedevano l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa dell' 1% e le ipo-catastali in misura fissa]

Ci si chiede se le agevolazioni di queste norme sia cumulabile con altre agevolazioni per le quali ricorrono le condizioni in capo agli acquirenti/assegnatari.

Cioè se l'acquirente ha, per es., i requisiti per fruire delle agevolazioni della "prima casa" o della "PPC", l'agevolazione della riduzione a metà si applica alle aliquote ridotte per effetto di tali agevolazioni?

Si ritiene che la risposta debba positiva, considerato che la norma fa riferimento alle aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili, senza ulteriori specificazioni o limitazioni.

Essendo le norme attuali, come sopra detto, una sorta di "copia e incolla" delle norme del '98, non si è tenuto conto, evidentemente, del fatto che per gli atti soggetti a imposta di registro proporzionale, di cui all'art. 1 della Tariffa Parte Prima del T.U.R., le imposte ipotecaria e catastale si applicano comunque nella misura fissa di Euro 50 ciascuna.

Mentre per gli atti soggetti a IVA le imposte ipotecaria e catastale sono dovute in genere nella misura fissa di Euro 200 ciascuna, salvo che per quelli aventi ad oggetto immobili strumentali per natura rispetti ai quali si applicano le ipo-catastali cd rinforzate del 3+1 per cento.

Quindi le agevolazioni per le ipo-catastali riguarderebbero soltanto le cessioni/assegnazioni in campo IVA di immobili strumentali per natura con applicazione delle imposte fisse di Euro 200 in luogo di quelle del 3+1 per cento.

Quanto all'imposta di registro si ritiene opportuno fare qui un breve cenno al principio di alternatività IVA/Registro di cui all'art. 40 del T.U.R.:

° per gli atti relativi a cessioni di beni soggette a IVA, l'imposta di registro si applica in misura fissa;

° le cessioni di immobili sono generalmente in campo Iva (salvo, per es., le cessioni di terreni non edificabili che non si considerano cessioni di beni) a seconda dei casi imponibili o esenti;

° le assegnazioni, invece, sono in campo Iva, salvo, oltre alle assegnazioni di terreni non edificabili, quelle relative a immobili acquistati presso privati o anteriormente al 1° gennaio 1973, che concretizzano ipotesi di autoconsumo esterno e quindi, secondo l'AE, non rilevanti ai fini dell'IVA.

Con la citata *Circolare 112/E/1999* l'AE riteneva che, ai sensi dell'art. 2, co. 2°, n. 6) del d.P.R. n. 633/1972, le assegnazioni fossero equiparabili alle cessioni, e pertanto dovevano considerarsi in campo IVA:

- gli acquisti fatti presso privati;
- gli acquisti fatti anteriormente al 1° gennaio 1973, data di entrata in vigore del d.P.R. n. 633;



- gli acquisti fatti in esenzione da IVA;  
non potendosi applicare a tali fattispecie la previsione esentativa di cui all'art. 10, co. 1°, n. 27-quinquies) del d.P.R. n. 633/1972 che fa riferimento ai beni acquistati senza il diritto alla detrazione totale dell'IVA ai sensi degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2, cioè:  
= cessioni di beni destinati esclusivamente ad operazioni esenti;  
= cessioni di beni per i quali la detrazione è preclusa in ragione delle loro caratteristiche oggettive;  
non quindi cessioni di beni per i quali la detrazione non è stata esercitata perché non si è subito la rivalsa dell'imposta.

Senonché con la *Risoluzione 17 giugno 2002, n. 194/E*, l'AE, rivisitando l'orientamento manifestato con la *Circolare 112/E/1999*, richiamata la *Circolare 40/E/2002*, ritiene che non devono essere assoggettate a IVA:  
le assegnazioni ai soci di beni che non abbiano consentito la deduzione dell'IVA in ragione del loro acquisto presso soggetti privati o anteriormente al 1° gennaio 1973. Operazioni che ai sensi del n. 5 del co. 2° dell'art. 2 del d.P.R. n. 633/1972, come chiarito dalla *Risoluzione 17 aprile 1998, n. 28*, si considerano autoconsumo e pertanto escluse dal campo di applicazione dell'IVA.

## **IPOTESI DI TASSAZIONE**

### **1) Assegnazioni fuori campo Iva [beni acquistati presso un privato; conferiti da un privato; acquistati anteriormente al 1973]**

#### ***Terreni non edificabili - non agricoli***

Registro: 9% (normale) 4,5% (agevolato)

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50

#### ***Terreni non edificabili - agricoli***

Registro: 15% (normale) 7,5% (agevolato) Euro 200 (PPC)

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50

#### ***Fabbricati abitativi***

Registro: 9% (normale) 4,5% (agevolato) (1% agevolato+“prima casa”)

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50

#### ***Fabbricati strumentali per natura (destinati specificamente ad attività commerciali)***

Registro: 4% (normale ex art. 4 tariffa parte prima TUR) 2% (agevolato)

Ipotecaria: Euro 200

Catastale: Euro 200

L'ammontare dell'imposta di registro non può essere inferiore a Euro 1.000.

## 2) Cessioni/assegnazioni in campo Iva

In generale scontano l'imposta di registro in misura fissa ai sensi dell'art. 40, co. 1° del T.U.R.

Ma è necessario distinguere:

### 2A) Cessioni/assegnazioni di **terreni edificabili**, sono soggette/imponibili Iva

Registro: Euro 200

Ipotecaria: Euro 200

Catastale: Euro 200

La tassazione non è influenzata dall'agevolazione in commento.

### 2B) Cessioni/assegnazioni di **fabbricati strumentali per natura**, sono soggette a IVA, siano esse imponibili oppure esenti:

Registro: Euro 200 (normale) Euro 200 (agevolato)

Ipotecaria: 3% (normale) Euro 200 (agevolato)

Catastale: 1% (normale) Euro 200 (agevolato)

### 2C) Cessioni/assegnazioni di **fabbricati abitativi**, si considerano soggette a IVA solo se imponibili, quelle esenti non si considerano soggette a IVA e scontano pertanto l'imposta di registro in misura proporzionale:

#### *Imponibili Iva*

Registro: Euro 200

Ipotecaria: Euro 200

Catastale: Euro 200

#### *Esenti Iva*

Registro: 9% (non agevolato) 4,5% (agevolato) 1% (agevolato+"prima casa")

Ipotecaria: Euro 50

Catastale: Euro 50

In tutti i casi in cui è applicabile l'imposta di registro, il suo ammontare non può essere inferiore a Euro 1.000.

### ***Il problema della valutazione automatica.***

Per le assegnazioni come per le cessioni, ai fini della determinazione della base imponibile per l'applicazione dell'imposta sostitutiva, il comma 117 prevede la possibilità di determinare il valore normale con i meccanismi di rivalutazione delle rendite catastali.

Nulla dispongono le nuove norme per quanto attiene alla determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro.

Le norme di oggi, salvo, come detto, qualche diversità, riproducono esattamente quelle del 1998. E l'AE, con la citata *Circolare 112/E/1999*, a suo tempo aveva affermato: "Si rileva altresì che, con riferimento all'imposta di registro, come precedentemente accennato, la norma in parola non contiene invece alcuna previsione circa i criteri di determinazione della base imponibile; sembra evidente, pertanto, che tornano applicabili i criteri stabiliti dagli articoli 50, 51 e 52 del citato D.P.R. n. 131 del 1986. Per completezza di argomento è appena il caso di precisare che per la determinazione del valore degli immobili si può ricorrere alla cosiddetta valutazione automatica e, pertanto, si rende applicabile anche il citato art. 12 del D.L. 14 marzo 1988, n. 70, convertito dalla legge 13 maggio 1988, n. 154."

Orbene, si ripete, le nuove disposizioni riproducono letteralmente (salvo varianti per quanto attiene alla misura dell'imposizione) le norme del 1998. All'epoca il comma 5-bis. dell'art. 52 del T.U.R [che prevede che le disposizioni sulla valutazione automatica trovano applicazione soltanto relativamente alle cessioni di immobili per le quali ricorrano i presupposti per l'applicazione del meccanismo del prezzo-valore] non era stato ancora introdotto.

Aggiungasi, poi, che le norme relative allo scioglimento delle società di comodo, di cui alle leggi infra citate, prevedevano espressamente che la determinazione della base imponibile ai fini dell'imposta di registro non potesse essere inferiore a quella risultante dall'applicazione dei moltiplicatori stabiliti dalle singole leggi d'imposta alle rendite catastali e che l'applicazione del criterio catastale di determinazione della base imponibile dovesse formare oggetto, a pena di decadenza, di esplicita richiesta nell'atto di assegnazione ai soci.

Inoltre l'AE, con la *Circolare n. 25/E/2007* chiarisce:

= che dal tenore letterale della norma si desume che l'imponibile è determinato su base catastale "nel rispetto delle condizioni previste" ossia soltanto per le assegnazioni di beni per le quali tale criterio di determinazione sia previsto dalla legge, in tutti gli altri casi, i criteri di valutazione sono quelli di cui agli articoli 50, 51 e 52 del D.P.R. n. 131 del 1986;

= che in base al combinato disposto dell'articolo 52, comma 5-bis, del D.P.R. n. 131 del 1986, dell'art. 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 264 (finanziaria 2006) e dell'art. 1, comma 116, della legge Finanziaria 2007, per le assegnazioni ai soci persone fisiche di beni immobili, effettuate in applicazione della disciplina sullo scioglimento agevolato delle società commerciali, l'imponibile è determinato su base catastale soltanto se il bene assegnato è un "immobile abitativo e relative pertinenze" e se l'assegnatario, persona fisica non esercente attività d'impresa, ne faccia richiesta al notaio ai sensi dell'articolo 1, comma 497, della legge 23 dicembre 2005, n. 266 (finanziaria 2006);

= che, trattandosi di assegnazione e non di trasferimento, non trova applicazione il disposto del citato comma 497, (al quale rinvia il comma 5-bis dell'articolo 52 del D.P.R. n. 131 del 1986 sopra citato), nella parte in cui impone che le parti dichiarino in atto il corrispettivo effettivamente pattuito.

In conclusione, fino alla emanazione di interpretazioni evolutive da parte della stessa AE in senso più favorevole ai contribuenti assegnatari/cessionari, auspicabili anche in funzione di stimolo all'adozione delle nuove misure, si dovrebbe prudenzialmente ritenere che il prezzo-valore operi su un piano diverso dalla richiesta fatta dalla società di avvalersi del metodo catastale per la determinazione del valore normale e che, pertanto, il meccanismo possa trovare applicazione, su richiesta della parte cessionaria/assegnataria persona fisica, soltanto per gli immobili abitativi.

Per l'estensione del meccanismo catastale alle assegnazioni/cessioni anche di immobili diversi da quelli abitativi si esprime, anche se in forma dubitativa lo *Studio Cnn n. 20-2016/T*:

“(...) 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.”

**Reverse-charge.** Qualora socio acquirente/assegnatario sia soggetto passivo Iva, si applica il meccanismo dell’inversione contabile nei casi di cessione/assegnazione imponibili Iva per opzione.

§§§§§

## 2. LEX – GIURISPRUDENZA

di Pietro Sbordone



### 2.1. NORMATIVA

Nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, n. 50 del 1° marzo 2016, è stato pubblicato il *Decreto del Ministero della giustizia 4 febbraio 2016, n. 23*.

[Regolamento recante norme di attuazione dell'articolo 4, comma 2, della legge 31 dicembre 2012, n. 247, per l'individuazione delle categorie di liberi professionisti che possono partecipare alle associazioni tra avvocati.]

### 2.2. GIURISPRUDENZA

*Commissione Tributaria Provinciale di Terni sez. I sentenza n. 424 del 7 dicembre 2015, depositata il 14 dicembre 2015:*

"In materia di responsabilità solidale per la cessione di azienda, il legislatore, al fine di garantire la trasferibilità delle aziende nel pieno rispetto dei diritti di tutti gli interessati, ha posto a carico dell'aspirante cessionario l'onere di informarsi circa eventuali posizioni debitorie, pendenti o definite, del cedente, mediante la richiesta di apposito certificato all'Amministrazione finanziaria, così da consentirgli di valutare la convenienza o meno all'acquisto dell'azienda, nella consapevolezza di poter essere chiamato a rispondere in solido con il cedente entro i limiti previsti. Al contempo, però, il legislatore ha stabilito che, una volta assolto tale onere di informazione, mediante ottenimento del predetto certificato, il cessionario non possa essere chiamato a rispondere di altri debiti fiscali a lui non comunicati dall'Amministrazione finanziaria o dagli altri enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza."

In materia di cessione di azienda, il comma 1 dell'art. 14 del D.Lgs. 472/1997 prevede la responsabilità solidale del cessionario (fatto salvo il beneficio della preventiva escussione del cedente ed entro i limiti del valore dell'azienda o del ramo

di azienda oggetto di cessione) per il pagamento dell'imposta e delle sanzioni riferibili alle violazioni commesse nell'anno in cui è avvenuta la cessione e nei due anni precedenti nonché per le sanzioni già irrogate e contestate nel medesimo periodo pur se riferite a violazioni commesse in epoca anteriore.

Il successivo comma 2 prevede, peraltro, che l'obbligazione del cessionario è limitata al debito risultante, alla data del trasferimento, dagli atti dell'Amministrazione finanziaria e degli altri enti preposti all'accertamento dei tributi di loro competenza.

All'uopo, il successivo comma 3 impone a tali uffici di rilasciare, a richiesta dell'interessato, apposita certificazione sull'esistenza di contestazioni in corso e di quelle già definite per le quali i relativi debiti non siano stati soddisfatti; tale certificazione, se negativa, ha pieno effetto liberatorio del cessionario. Il cessionario è, del pari, liberato qualora tale certificazione non venga rilasciata entro 40 giorni dalla richiesta.

Nel caso in questione, il cessionario aveva ritualmente richiesto all'Amministrazione finanziaria la certificazione e questa aveva rilasciato un certificato con il quale veniva attestata l'assenza di carichi pendenti ad eccezione di un ricorso avverso un accertamento per l'anno di imposta 2006.

L'Amministrazione finanziaria però, successivamente alla cessione, notificava al cessionario tre cartelle esattoriali con le quali richiedeva allo stesso, quale condebitore in solido, il pagamento di imposte dovute per gli anni 2008 e 2009.

Atteso il chiaro tenore delle norme innanzi citate, la Commissione Tributaria Provinciale accoglie il ricorso del cessionario e, riconosciuta non meritevole di accoglimento la richiesta dell'Amministrazione finanziaria, condanna quest'ultima al pagamento delle spese processuali.

§§§§§

### **3. IMPOSTE**

*di Raffaele Trabace*

