



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Assegnazione agevolata dei beni d'impresa e chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

(Circolare n. 12 del 29 giugno 2016)

Indice

1. Premessa	3
2. Principi generali	3
3. Assegnazione o cessione agevolata dei beni ai soci	4
3.1. Società interessate	5
3.2. Soci assegnatari o cessionari	7
3.3. Beni agevolabili	10
3.4. Imposte sostitutive	14
3.5. Effetti fiscali per i soci	20
3.6. Disciplina Iva	24
3.7. Imposta di registro	28
4. Trasformazione in società semplice	30
4.1. Presupposti applicativi	30
4.2. Conseguenze tributarie per la società	32
4.3. Effetti fiscali per i soci	33
4.4. Imposte indirette	33
5. Estromissione degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale	34
5.1. Beni agevolabili	35
5.2. Imposta sostitutiva	38
5.3. Disciplina Iva	41
5.4. Esercizio dell'opzione	43

1. Premessa

L'Agenzia delle Entrate, con la **circolare 1° giugno 2016, n. 26/E**, ha fornito gli attesi chiarimenti sulle novità introdotte dalla Legge di Stabilità 2016, in materia di assegnazione o cessione dei beni ai soci, o trasformazione in società semplice. Le principali precisazioni riguardano la verifica dello status di socio, il cambiamento di destinazione d'uso effettuato in prossimità dell'operazione, l'imposta sostitutiva applicabile dalle società in perdita sistematica, le modalità di perfezionamento dell'agevolazione, i criteri di determinazione della base imponibile Iva e – nel caso delle fattispecie esenti – di rettifica della detrazione.

È stato, inoltre, confermato che, nell'ipotesi di trasformazione in società semplice, si verifica – a differenza dell'assegnazione o della cessione agevolata – il subentro nel periodo di possesso maturato in capo alla società prima della trasformazione.

L'Amministrazione Finanziaria ha altresì fornito alcuni chiarimenti con riguardo all'**estromissione agevolata degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale**, precisando, in particolare, che il perfezionamento dell'opzione è subordinato all'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei beni estromessi e della relativa imposta sostitutiva, il cui versamento non è, pertanto, rilevante ai fini dell'efficacia dell'applicazione della disciplina agevolativa.

2. Principi generali

L'**art. 1, co. 115-120, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208** (c.d. *Legge di Stabilità 2016*) consente ai soggetti società titolari di reddito d'impresa – s.p.a., s.r.l., s.a.p.a., s.n.c. e s.a.s. – di trasferire ai soci alcune tipologie di beni, sulla base di specifiche disposizioni agevolative, **entro il prossimo 30 settembre 2016** (salvo proroghe). In particolare, la società, in presenza dei relativi presupposti, potrà avvalersi di tale normativa, scegliendo tra tre tipologie di **soluzioni alternative**:

- l'**assegnazione agevolata dei beni ai soci**, ovvero l'operazione mediante la quale la società procede, nei confronti dei soci, alla distribuzione di capitale o di riserve di capitale o alla distribuzione di utili o di riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 1). In tale sede, l'Agenzia delle Entrate ha altresì confermato che tale disciplina è applicabile a tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile e, quindi, anche nei casi di **recesso, riduzione del capitale esuberante o di liquidazione** previsti dall'art. 47, co. 7, del Tuir;
- la **cessione agevolata dei beni ai soci**, che non comporta una diminuzione del patrimonio netto della società, in quanto l'operazione è effettuata esclusivamente sulla base di un corrispettivo. Rientrano in tale casistica anche negozi diversi dalla compravendita, come la **permuta**, la *datio in solutum* e il **conferimento in società** (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo II, Parte I);

- la **trasformazione in società semplice**, ovvero da soggetto societario titolare di reddito d'impresa a un ente qualificato come privo del requisito della commercialità. Tale operazione ha il pregio, tra l'altro, di garantire – a differenza dell'assegnazione e della cessione dei beni – la **successione nelle c.d. posizioni soggettive**, come il **possesso per almeno un quinquennio** richiesto dall'art. 67, co. 1, lett. b), del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, per la non imponibilità delle plusvalenze derivanti dalla cessione immobiliari.

Le tre tipologie di operazioni, pur essendo differenti nei loro effetti (l'annullamento di riserve per l'assegnazione, la previsione di un corrispettivo per la cessione o la trasformazione in società semplice), sono accomunate da alcune disposizioni agevolative:

- gli eventuali **plusvalori** derivanti dall'atto, se riguardante **beni agevolabili**, sono assoggettati ad un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap, pari all'**8%** della differenza positiva tra il valore normale – o, a scelta del contribuente, valore catastale (art. 52, co. 4, del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131), nel caso dei beni immobili, ad eccezione delle aree edificabili – e il costo fiscale riconosciuto del bene agevolabile assegnato o ceduto al socio. Peraltro, tale tributo è elevato al **10,5%** qualora la **società assegnante o cedente** sia risultata **non operativa o in perdita sistematica (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 4) in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti** a quello dell'assegnazione o della cessione. Qualora l'assegnazione, la cessione o la trasformazione riguardi **beni non agevolabili**, gli eventuali plusvalori sono imponibili secondo le regole ordinarie;
- l'importo assoggettato dalla società ad imposta sostitutiva **non può essere tassato in capo al socio**, con l'effetto che tale ammontare determina una corrispondente **diminuzione del dividendo attribuito al socio** – per effetto dell'annullamento di riserve di utili – oppure l'**incremento del costo fiscale della partecipazione**, nell'ipotesi di annullamento di riserve di capitali conseguenti all'assegnazione oppure nell'eventualità della trasformazione in società semplice;
- le **riserve in sospensione d'imposta**, annullate per effetto dell'assegnazione o comprese nel patrimonio della società trasformatasi in società semplice, sono soggette all'**imposta sostitutiva del 13%**;
- l'**imposta di registro** dell'atto di assegnazione o cessione agevolata, se dovuta in misura **proporzionale**, è **ridotta della metà**, mentre quella ipotecaria e catastale spetta nella misura fissa. Non sono, invece, previste disposizioni speciali per l'**Iva**, che deve, pertanto, essere applicata secondo le **regole ordinarie**.

3. Assegnazione o cessione agevolata dei beni ai soci

I presupposti applicativi dell'assegnazione (o della cessione) agevolata dei beni ai soci riguardano diversi aspetti, espressamente disciplinati dall'art. 1, co. 115-120, della Legge n. 208/2015:

- le società interessate;

- i soci destinatari del trasferimento dei beni;
- i beni agevolabili;
- le imposte sostitutive;
- gli effetti fiscali per i soci;
- le imposte indirette.

3.1. Società interessate

L'art. 1, co. 115, della Legge n. 208/2015 individua i soggetti, **titolari di reddito d'impresa**, che possono applicare la disciplina agevolativa:

- le società in nome collettivo;
- le società in accomandita semplice;
- le società a responsabilità limitata;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni.

In altri termini, si tratta dei contribuenti **soggetti alla disciplina delle società non operative**, prevista dall'art. 30, co. 1, della Legge 23 dicembre 1994, n. 724.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che per effetto dell'equiparazione alle s.n.c. e alle s.a.s. – operata dall'art. 5, co. 3, del Tuir – rientrano tra i **soggetti residenti che possono effettuare l'assegnazione agevolata** anche:

- le **società di armamento**;
- le **società di fatto** che hanno per oggetto l'esercizio di **attività commerciali**.

Sono, invece, esclusi gli enti non commerciali e le società non residenti nel territorio dello Stato che hanno una stabile organizzazione in Italia (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 2).

Tale **elencazione tassativa, e priva di esplicite esclusioni**, induce altresì a formulare alcune ulteriori considerazioni: in primo luogo, appare evidente che la disciplina agevolativa – particolarmente attesa per le **società non operative** – è **accessibile da parte di tutte le società** costituite nella predetta forma giuridica, in presenza dei relativi presupposti, comprese quelle che svolgono un'**attività ordinaria d'impresa**. Queste ultime possono, quindi, approfittare della disciplina agevolativa per **assegnare o cedere alcuni beni, e proseguire l'attività aziendale**: la Legge di Stabilità 2016 non ha, infatti, subordinato allo scioglimento l'assegnazione (o la cessione) agevolata dei beni, pur essendo possibile che la società – per effetto dell'assegnazione (o della cessione) agevolata – si avvii verso la propria **liquidazione**, come nel caso delle **piccole società immobiliari di gestione**, che **detengono beni a mero scopo di godimento**.

La qualificazione di **società non operativa o in perdita sistematica** (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 4), se sussistente **per almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti**

l'assegnazione (o la cessione) ai soci, rileva, invece, per l'individuazione dell'imposta sostitutiva applicabile sugli eventuali plusvalori, pari al 10,50% in luogo di quella dell'8%.

Società in liquidazione

La generale formulazione dei soggetti che possono procedere all'assegnazione (o alla cessione) agevolata, e l'assenza di specifiche esclusioni, deve indurre a ritenere che la disciplina sia **formalmente applicabile** anche dalle società in liquidazione, purché sussistano le condizioni previste dall'art. 1, co. 115-120, della Legge n. 208/2015 (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 2): a questo proposito l'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che – in considerazione della circostanza che la società in liquidazione non esercita un'attività d'impresa, ma è interessata da una **mera fase di chiusura dei rapporti di credito/debito verso terzi, finalizzata alla cessazione dell'attività** – *"gli immobili possono, in linea generale, rientrare nell'assegnazione agevolata in esame. In tal caso, infatti, si ritiene rispettata la finalità della disciplina in commento che intende favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali"* (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 3).

Nel caso specifico dell'**assegnazione**, tuttavia, è opportuno che tale ipotesi sia percorribile a tutti gli effetti, senza configurare **profili di responsabilità** civilistica e fiscale in capo al liquidatore e ai soci beneficiari dell'assegnazione. I soci hanno, infatti, diritto di ricevere beni e somme in denaro a titolo di **residuo attivo della liquidazione**, ovvero ciò che rimane **dopo aver pagato tutti i creditori sociali**. In altri termini, deve ritenersi **prospettabile l'assegnazione agevolata dei beni ai soci**, qualora l'**attivo della liquidazione** – al netto dei beni che si intendono assegnare ai soci – sia **ragionevolmente sufficiente a pagare tutti i creditori sociali**, oltre alle spese della liquidazione e delle relative imposte.

Diversamente, come spesso accade, se **la liquidazione non è in grado di assicurare il pagamento integrale dei creditori sociali e dei debiti del procedimento**, si dovrebbe evitare l'assegnazione dei beni ai soci, in quanto, come anticipato, potrebbero emergere – in capo al liquidatore e ai soci assegnatari – **profili di responsabilità** di duplice natura:

- civilistica: l'**art. 2491, co. 2, c.c.** stabilisce che *"I liquidatori non possono ripartire tra i soci acconti sul risultato della liquidazione, salvo che dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali"*. Il successivo co. 3 precisa, inoltre, che *"I liquidatori sono personalmente o solidalmente responsabili per i danni cagionati ai creditori sociali con la violazione delle disposizioni del comma precedente"*. L'**art. 2495 c.c.** dispone altresì che *"i creditori sociali non soddisfatti possono far valere i loro crediti nei confronti dei soci, fino alla concorrenza delle somme da questi riscosse in base al bilancio finale di liquidazione, e nei confronti dei liquidatori, se il mancato pagamento è dipeso dalla colpa di questi"*. In tal senso, si consideri, inoltre, che – a norma dell'**art. 2489**

c.c. – i liquidatori hanno il potere di compiere tutti gli atti utili per la liquidazione della società, devono *“adempiere i loro doveri con la professionalità e diligenza richieste dalla natura dell’incarico e la loro responsabilità per i danni derivanti dall’inosservanza di tali doveri è disciplinata secondo le norme in tema di responsabilità degli amministratori”*;

- fiscale: l’art. 36, co. 1, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602 prevede che *“I **liquidatori** dei soggetti all’imposta sul reddito delle persone giuridiche che non adempiono all’obbligo di pagare, con le attività della liquidazione, le imposte dovute per il periodo della liquidazione medesima e per quelli anteriori **rispondono in proprio del pagamento delle imposte se non provano di aver soddisfatto i crediti tributari anteriormente all’assegnazione di beni ai soci o associati, ovvero di avere soddisfatto crediti di ordine superiore a quelli tributari. Tale responsabilità è commisurata all’importo dei crediti d’imposta che avrebbero trovato capienza in sede di graduazione dei crediti**”*.

Il successivo co. 3 precisa, inoltre, che *“I **soci o associati, che hanno ricevuto nel corso degli ultimi due periodi d’imposta precedenti alla messa in liquidazione danaro o altri beni sociali in assegnazione dagli amministratori o hanno avuto in assegnazione beni sociali dai liquidatori durante il tempo della liquidazione, sono responsabili del pagamento delle imposte dovute dai soggetti di cui al primo comma nei limiti del valore dei beni stessi [...] Il valore del danaro e dei beni sociali ricevuti in assegnazione si presume proporzionalmente equivalente alla quota di capitale detenuta dal socio od associato, salva la prova contraria**”*.

L’**incapienza dell’attivo della liquidazione**, rispetto all’ammontare dei debiti verso i creditori sociali, suggerisce di evitare l’assegnazione agevolata dei beni ai soci – per gli ampi profili di responsabilità di cui sopra – ma non preclude necessariamente l’ipotesi alternativa della **cessione agevolata ai soci**, a condizione che il corrispettivo sia congruo ed effettivamente incassato dalla società alienante. Al ricorrere di tali circostanze, l’operazione sarebbe compiuta nel prioritario interesse dei creditori, a maggior ragione se la società non riesce, da diverso a tempo, a cedere a terzi tali cespiti, a causa di offerte inadeguate o addirittura mancanza delle stesse: la cessione agevolata ai soci di questi beni potrebbe, pertanto, **consentire alla liquidazione di acquisire somme insperate** – sulla base di una fiscalità agevolata, ai fini delle imposte sui redditi e dell’Irap – **massimizzando così la soddisfazione dei creditori**.

3.2. Soci assegnatari o cessionari

L’art. 1, co. 115, della Legge n. 208/2015 stabilisce che le disposizioni agevolative, contenute nei co. 115-120, sono applicabili a **tutti i soci iscritti nel libro dei soci**, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015, ovvero che siano stato iscritti entro il 31 gennaio 2016, in forza di un **titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015**. Qualora non sussista l’obbligo della tenuta del libro dei soci, come nel caso delle società di persone, è comunque necessario fare

riferimento all'esistenza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015 (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 2). L'Agenzia delle Entrate ha confermato che la percentuale di partecipazione del socio, della quale si deve tenere conto ai fini dell'assegnazione, è quella esistente alla **data dell'assegnazione** stessa, e che **non è necessario il requisito dell'ininterrotto possesso della partecipazione** dal 30 settembre 2015 alla data dell'attribuzione al socio del bene agevolato (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 2).

Considerato che questa normativa si riferisce genericamente ai "soci", è possibile desumere che i **soggetti assegnatari o cessionari non debbano necessariamente essere persone fisiche**, né che debbano risiedere nel territorio dello Stato: è, quindi, possibile applicare la disciplina agevolata anche alle assegnazioni o cessioni di beni agevolati – così come individuati nel successivo paragrafo – a beneficio di **soci persone giuridiche, oppure non residenti in Italia (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 2)**. La specifica qualificazione di socio inciderà, invece, sul regime di tassazione dell'eventuale reddito dallo stesso conseguito per effetto dell'assegnazione: ad esempio, nel caso dell'**annullamento di una riserva di utili di una società di capitali "non trasparente"** per effetto dell'assegnazione di un bene ad un **socio persona fisica, soggetto non imprenditore, possessore di una partecipazione non qualificata**, l'assegnatario consegue un dividendo, che dovrà essere assoggettato dalla società di capitali a ritenuta a titolo d'imposta, nella misura del 26%. In questa ipotesi, tuttavia, atteso che l'assegnazione ha per oggetto un bene in natura, e non una somma di denaro, il socio riceve il **dividendo lordo** e la relativa imposta è versata direttamente dalla società di capitali: quest'ultima matura, quindi, un corrispondente credito nei confronti del socio, che deve fare affluire nelle casse sociali l'importo riguardante la ritenuta versata, o da pagare, a cura della società.

Diversamente, se **il socio è una società di capitali**, non è prevista l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta, in quanto tale dividendo concorre alla formazione del proprio reddito d'impresa Ires nella misura del 5% (art. 89, co. 2, del Tuir): analoghe considerazioni possono essere formulate con riguardo ai **soci imprenditori Irpef**, il cui dividendo **concorre parzialmente alla formazione del proprio reddito**, nella misura del **40%** o del **49,72%** a seconda che la riserva annullata riguardi utili conseguiti dalla società assegnante entro il 31 dicembre 2007 oppure successivamente (art. 47, co. 1, del Tuir, e art. 1, co. 1, del D.M. 2 aprile 2008).

Il riferimento dell'art. 1, co. 115, della Legge n. 208/2015 all'**applicabilità dell'agevolazione a tutti i soci che lo erano al 30 settembre 2015** consente di formulare alcune ulteriori osservazioni:

- se **la compagine sociale esistente al momento dell'assegnazione o della cessione è variata rispetto a quella risultante al 30 settembre 2015**, l'assegnazione o la cessione – a differenza della trasformazione in società semplice, che richiede la medesima compagine sociale – può essere effettuata **in modo agevolato soltanto a beneficio dei soci che lo erano alla**

predetta data. Fermo restando che gli eventuali nuovi soci possono ricevere dei beni, ma non beneficiano dell'applicabilità delle disposizioni agevolative: in altri termini, il legislatore ha inteso evitare che usufruissero delle norme di favore anche soci divenuti tali in tempi recenti rispetto alla data di assegnazione o cessione dei beni. Ad esempio, si consideri la Alfa s.r.l., la cui compagine sociale **al 30 settembre 2015** era formata da **quattro soci paritari** (A, B, C e D, ognuno di essi possessore di una quota di partecipazione del capitale sociale del 25%): al **momento dell'assegnazione** o della cessione, ovvero non oltre il 30 settembre 2016, risulta che **la compagine sociale comprende soltanto 3 dei vecchi soci** (A, B e C), mentre il quarto è variato, in quanto nel frattempo D ha ceduto la propria quota di partecipazione ad E. In tale circostanza, le **disposizioni agevolative** possono essere applicate **esclusivamente** con riferimento all'**assegnazione** (o alla cessione) di **beni agevolabili** effettuata **a beneficio dei vecchi soci A, B e C**: l'assegnazione (o la cessione) eseguita a favore del nuovo socio E è, invece, soggetta alle ordinarie regole di tassazione, sia in capo alla società che al socio. Si ricorda, inoltre, che – secondo il passato orientamento dell'Amministrazione Finanziaria (C.M. n. 112/E/1999, Cap. I, Parte I, par. 3), espresso con riguardo alle precedenti discipline agevolative – **l'assegnazione** deve essere effettuata nel rispetto della c.d. **par condicio tra i soci**, attribuendo a ciascuno di essi beni per un valore proporzionale alle rispettive quote di partecipazione detenute, salvo deroga dei soci stessi, mediante apposita deliberazione assembleare, assunta all'unanimità (Comitato Triveneto dei Notai, Massima I.G. 24): la *ratio* di tale tesi trova fondamento nella considerazione che l'assegnazione, a differenza della cessione, rappresenta un fatto che trova la propria origine nei rapporti esistenti tra la società e i soci, che normalmente si perfeziona attraverso la distribuzione di utili o la restituzione di capitale o riserve di capitale, ovvero in sede di recesso o liquidazione. Ciò non significa, tuttavia, che qualsiasi bene debba essere attribuito in comproprietà ai soci, essendo, invece, possibile attribuire ad uno solo dei soci l'intera proprietà di un bene, e agli altri soci la proprietà di altri beni (agevolabili e non), in modo da rispettare il "peso" delle corrispondenti quote di partecipazione al capitale della società assegnante;

- se **la compagine sociale non è variata "nominalmente"**, ma soltanto nella consistenza delle rispettive quote di partecipazione, l'assegnazione può essere effettuata a beneficio di tutti i soci, sulla base delle **quote di partecipazione che risultano al momento dell'assegnazione (C.M. 13 maggio 2002, n. 40/E, par. 1.4.1)**. Non assume, pertanto, alcuna rilevanza la percentuale di partecipazione detenuta alla data del 30 settembre 2015. Ad esempio, riprendendo il suddetto esempio della Alfa s.r.l., al momento dell'assegnazione potrebbe risultare che i soci sono i medesimi rispetto al 30 settembre 2015, ma sono mutate alcune delle rispettive quote di partecipazione, in quanto **il socio A ha ceduto il 10% della propria quota di partecipazione** – scendendo, pertanto, al 15% – al socio B, che, quindi, è salito al 35%: **l'assegnazione** dovrà, dunque, essere effettuata sulla base delle nuove quote di partecipazione di A (15%) e B (35%),

nonché di quelle invariate di C (25%) e D (25%). Sul punto, si anticipa che, analogamente, **anche la verifica dei beni agevolabili dovrà essere effettuata all'atto dell'assegnazione**, a prescindere dal momento in cui sono entrati nel patrimonio dell'impresa assegnante (o cedente).

Casi particolari

L'assegnazione agevolata spetta anche nelle seguenti ipotesi (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 2 e 2.1):

- **erede** subentrato al de cuius (socio al 30 settembre 2015), in quanto l'accettazione dell'eredità non è qualificabile come una cessione volontaria della partecipazione;
- **azioni o quote del socio effettivo intestate a società fiduciaria**, purché quest'ultima risulti iscritta nel libro dei soci al 30 settembre 2015 e sia provato che il rapporto fiduciario, tra la società fiduciante e il fiduciario, sia sorto anteriormente a tale data;
- **nudo proprietario**, in quanto titolare della qualità di socio;
- **società incorporante o risultante dalla fusione, o beneficiarie della scissione**, che procedono all'assegnazione di beni agevolabili ai soci della società incorporata, fusa o scissa, purché questi ultimi fossero **soci dell'incorporata, della fusa o della scissa alla data del 30 settembre 2015**. È il caso, ad esempio, della Delta s.p.a. che ha incorporato, con effetto dal 1° gennaio 2016, la Beta s.r.l., che si è, pertanto, estinta: l'incorporante può avvalersi delle disposizioni agevolative con riferimento all'assegnazione (o alla cessione) di beni che effettuerà, entro il 30 settembre 2016, non soltanto a coloro che erano propri soci al 30 settembre 2015, ma anche a quelli che lo erano, in pari data, presso l'incorporata Beta s.r.l., estintasi per effetto della fusione. Al ricorrere di tale ipotesi, possono essere assegnati con la disciplina agevolativa **tutti i beni risultanti in capo alla nuova società** – incorporante o risultante dalla fusione, oppure beneficiaria della scissione – purché non rientrino tra quelli strumentali per destinazione (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 2.1).

Gli stessi criteri valgono anche per le operazioni di cessione agevolata.

3.3. Beni agevolabili

L'art. 1, co. 115, della Legge n. 208/2015 stabilisce che le disposizioni agevolative, contenute nei co. 115-120, sono applicabili all'assegnazione (o alla cessione) delle seguenti tipologie di beni:

- **beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione** (terreni e fabbricati). Nell'ipotesi della **società in liquidazione**, considerato che non esercita un'attività d'impresa, ma è interessata da una mera fase di chiusura dei rapporti di credito/debito verso terzi, finalizzata alla cessazione dell'attività, l'Agenzia delle Entrate, come anticipato, è dell'avviso che *"gli immobili possono, in linea generale, rientrare nell'assegnazione agevolata in esame. In tal caso, infatti, si ritiene rispettata la finalità della disciplina in commento che intende favorire la fuoriuscita di quei*

beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 3);

- **beni mobili iscritti nei pubblici registri** (autoveicoli, navi, aeromobili, ecc.) **non utilizzati come beni strumentali** nell'attività propria dell'impresa. Sono, pertanto, agevolabili gli autoveicoli aziendali differenti da quelli utilizzati, ad esempio, dalle imprese che effettuano attività di noleggio degli stessi. Non sono agevolabili gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati, rispettivamente, dalle scuole di addestramento al volo e alla navigazione (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 3.2).

Non rientrano, quindi, tra i beni agevolabili le **quote di partecipazioni in società** – a differenza di quanto espressamente previsto dall'art. 29 della Legge n. 449/1997 (C.M. n. 26/E/2016, Premessa) – e neppure i singoli diritti, come quelli reali afferenti i cespiti assegnabili o cedibili (nuda proprietà, usufrutto, ecc.) o quelli edificatori. L'Agenzia delle Entrate ritiene, infatti, che la disciplina agevolativa sia applicabile esclusivamente nei confronti dei beni: **non è, quindi, possibile beneficiarne** qualora la società intenda **assegnare non l'intera proprietà, ma un singolo diritto sul cespite** (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 3). In tale sede, è stato, tuttavia, precisato che – nel caso in cui **la società risulti titolare di un diritto reale parziale sul bene**, come, ad esempio, la nuda proprietà, avendo concesso in usufrutto o abitazione il bene al socio – è possibile beneficiare della disciplina agevolabile se la società **si libera del proprio diritto reale parziale assegnando definitivamente il bene al socio**: anche in questo caso, infatti, si realizza la fuoriuscita del cespite dal patrimonio della società in favore di quello del socio.

Beni immobili agevolabili

Nel caso specifico dei **beni immobili**, è, pertanto, possibile procedere all'assegnazione (o alla cessione) agevolata dei seguenti:

- **immobili merce** (indipendentemente dalla categoria catastale), alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, ovvero che sono iscritti, nel bilancio d'esercizio, tra le rimanenze finali di magazzino;
- **immobili patrimonio** (ad esempio, i fabbricati civili di categoria catastale A concessi in locazione, ad eccezione degli A/10 qualificabili come strumentali per natura), disciplinati fiscalmente dall'art. 90 del Tuir;
- **immobili strumentali per natura**, in base alla propria categoria catastale (A/10, B, C, D ed E), in quanto non suscettibili di un diverso utilizzo, se non attraverso radicali trasformazioni. Tuttavia, qualora questi ultimi siano **utilizzati direttamente nell'esercizio dell'attività per l'impresa** – senza risultare idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 3.1) – sono **altresì qualificabili come strumentali per destinazione**: al ricorrere di tale ipotesi, si presume **prevalente**

la strumentalità per destinazione, con relativa esclusione dalle disposizioni agevolative. Sul punto, si osservi, peraltro, che la qualificazione di bene agevolabile deve essere verificata al **momento dell’assegnazione**, e non dell’entrata in vigore della disposizione. In altri termini, un bene ad oggi non agevolabile – come potrebbe essere un opificio industriale, accatastato come D/1 (strumentale per natura) e utilizzato direttamente nell’esercizio dell’impresa (strumentale anche per destinazione) – **potrebbe diventare agevolabile in prossimità dell’assegnazione**, in quanto **concesso a terzi**, in locazione o comodato, o comunque **non utilizzato direttamente nell’esercizio dell’attività dell’impresa** (C.M. n. 26/E/2016, Cap. I, Parte I, par. 3.1), poiché la stessa è stata cessata presso tale immobile, in quanto già svolta presso altre unità operative. A questo proposito, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito che il **cambiamento di destinazione d’uso**, anche se effettuato **in prossimità della data di assegnazione** per attribuire al cespite lo status di bene agevolabile, rappresenta una scelta preordinata all’esercizio di una facoltà prevista dal legislatore, dalla quale origina un legittimo risparmio d’imposta, non sindacabile ai sensi dell’art. 10-bis della Legge 27 luglio 2000, n. 212 (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 3): **non è, quindi, configurabile il c.d. abuso del diritto**.

Tipologia di bene immobile	Qualificazione per l’assegnazione (o la cessione)
Immobile A/3 merce	Agevolabile
Immobile A/3 locato	Agevolabile
Immobile A/3 utilizzato direttamente	Non agevolabile
Immobile D/1 merce	Agevolabile
Immobile D/1 locato	Agevolabile
Immobile D/1 utilizzato direttamente	Non agevolabile

I **terreni agricoli non possono essere assegnati** (o ceduti) ai soci **in modo agevolato** se sono **utilizzati per effettuare la coltivazione e/o l’allevamento di animali**, in quanto risultano impiegati dalla società nell’esercizio della propria attività d’impresa: rientrano, invece, tra i beni agevolabili i terreni concessi in locazione o comodato al momento dell’assegnazione, non essendo impiegati dalla società nell’esercizio dell’impresa (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 3.2).

Società immobiliari di gestione

L’Agenzia delle Entrate ha altresì chiarito che sono, invece, **agevolabili** – in quanto si considerano **“non strumentali per destinazione”** – quegli immobili che, pur concorrendo alla determinazione del reddito d’impresa che la società consegue, si caratterizzano per il fatto di costituire beni oggetto dell’attività d’impresa e di essere suscettibili di produrre un loro autonomo reddito attratto al reddito d’impresa (quali, in generale, gli immobili locati a terzi): appartengono a tale categoria, gli immobili posseduti dalle **società che hanno per oggetto la gestione di immobili**, in quanto gli stessi sono

idonei a produrre un autonomo reddito (quello che deriva dalla loro locazione) ancorché, per principio di attrazione, lo stesso concorra alla unitaria determinazione del reddito di impresa (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 3.1).

In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha anche affrontato il caso in cui – accanto ad un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di affitto o locazione relativi ad una pluralità di immobili (che consente l'assegnazione o la cessione agevolata) – si ponga in essere un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di **servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare**, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso. Si tratta, ad esempio, degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali.

La prestazione di tali servizi può risultare **essenziale e determinante (C.M. 29 marzo 2013, n. 7/E, Capitolo 4)**, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, al fine di reputare tali immobili come **componente inscindibile** di una **gestione attiva del compendio immobiliare**: al ricorrere di tale ipotesi, questi immobili devono essere considerati *"beni utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa"* e, pertanto, esclusi dalla disciplina agevolativa.

Data rilevante per lo status del cespite

La **qualificazione di bene agevolabile**, come anticipato, deve essere verificata al **momento dell'assegnazione** (o della cessione) – è, pertanto, irrilevante la data in cui il cespite era entrato a far parte del patrimonio della società assegnante (o cedente) – e non in quello precedente della **delibera sociale di assegnazione**: l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che tale precisazione vale anche nelle ipotesi di beni (immobili oppure autoveicoli) concessi in uso ai dipendenti per esigenze di lavoro (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 3).

La data della delibera assembleare di assegnazione, peraltro, **potrebbe rilevare ai fini contabili**, poiché con la delibera la società assume l'impegno di assegnare dei beni ai soci, contraendo, quindi, un debito nei loro confronti e annullando contestualmente riserve di utili e/o capitale: a questo proposito, si segnala che – per espressa previsione normativa, operata dall'art. 1, co. 118, della Legge n. 208/2015 – **non si applica nei confronti dei soci la presunzione di prioritaria distribuzione delle riserve di utili** prevista dall'art. 47, co. 1, secondo periodo, del Tuir.

Il suddetto **debito verso i soci**, sorto per effetto della delibera sociale, **si estingue con la materiale assegnazione del bene**, che farà altresì emergere gli **obblighi tributari** di fatturazione, liquidazione e versamento delle imposte indirette.

Si ricorda, inoltre, che – anche per rispettare la c.d. *par condicio tra i soci* – **è possibile che l'assegnazione riguardi anche beni non agevolati (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 3)**: al ricorrere di tale ipotesi, le disposizioni agevolative sono, naturalmente, applicabili alle assegnazioni (o cessioni) di beni agevolabili, in presenza di tutti gli altri presupposti, mentre alle operazioni

aventi ad oggetto beni non agevolabili saranno applicate le regole ordinarie di tassazione.

Si evidenzia altresì che, ai fini dell'applicazione della **disciplina delle società non operative** (art. 30 della Legge n. 724/1994), non **sono previste disposizioni speciali**: conseguentemente, considerato che l'assegnazione (o la cessione) agevolata viene effettuata nell'anno 2016 (entro il 30 settembre, salvo proroghe), i beni agevolabili assegnati o ceduti concorrono alla **determinazione dei ricavi minimi relativi al periodo d'imposta 2015**, salvo che nel bilancio relativo a quest'ultimo esercizio siano stati riclassificati nell'attivo circolante.

3.4. Imposte sostitutive

L'art. 1, co. 116, della Legge n. 208/2015 stabilisce che sulla **differenza tra il valore normale dei beni assegnati o ceduti** – o, in caso di trasformazione in società semplice, 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'Irap, pari all'**8%**. Tali misura è, tuttavia, elevata al **10,5%** se la società è risultata **non operativa – o in perdita sistematica (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 4) – per almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti l'assegnazione, la cessione o la trasformazione in società semplice**. In altre parole, considerato che l'operazione può essere effettuata entro il 30 settembre 2016 (salvo proroghe), è necessario avere riguardo – ai fini dell'individuazione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva – ai periodi d'imposta 2013, 2014 e 2015. Sul punto, si osserva altresì che, in ambito fiscale, la nozione di "**società non operativa**" sottende il **mancato superamento del c.d. test di operatività dei ricavi minimi** previsto dall'art. 30, co. 1, della Legge n. 724/1994, salvo che ricorra una **causa di esclusione o disapplicazione** da tale disciplina: in tal caso, la società è comunque considerata **operativa** nel periodo d'imposta di riferimento e, quindi, soggetta all'imposta sostitutiva dell'8%.

2013	2014	2015	Imposta sostitutiva
Operativa	Non operativa	Non operativa	10,50%
Operativa	Operativa	Non operativa	8%
Non operativa	Non operativa	Operativa	10,50%
Non operativa	Operativa	Operativa	8%

Si osservi, peraltro, che nella **relazione al Disegno di Legge di Stabilità 2016** il riferimento – ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva del 10,50% – non è soltanto alle società non operative, ma **genericamente alle società di comodo**, che non sono rappresentate esclusivamente da quelle non operative, ma anche da **quelle in perdita sistematica** (art. 2, co. 36-*decies* e *undecies*, del D.L. 13 agosto 2011, n. 138): tale orientamento è stato, poi, condiviso anche dall'Agenzia delle Entrate, con la **C.M. n. 26/E/2016**, secondo cui il contribuente deve valutare – **per ognuno dei periodi d'imposta compresi nel triennio precedente l'assegnazione** – il ricorrere delle

condizioni previste dall'art. 30, co. 1, della Legge n. 724/1994 (l'esistenza di **ricavi minimi presunti superiori a quelli analitici** del periodo d'imposta considerato) oppure di quelle stabilite dall'art. 2, co. 36-*decies* e ss., del D.L. n. 138/2011 (**perdita fiscale nei precedenti cinque periodi d'imposta**). La società è considerata "non operativa" a prescindere dalla circostanza che il reddito effettivo sia superiore rispetto a quello determinato attraverso l'applicazione dei coefficienti di cui all'art. 30, co. 3, della Legge n. 724/1994: inoltre, sulla condizione di "non operatività" e di "perdita sistematica" ha influenza l'esistenza di una **causa di esclusione o di disapplicazione automatica** – come, ad esempio, l'impegno assunto dalle società in liquidazione alla cancellazione dal Registro delle Imprese entro il termine di presentazione della dichiarazione del successivo periodo d'imposta – oppure la **disciplina dell'istanza di interpello** (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 4). A quest'ultimo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che non trovano applicazione le disposizioni in materia di "società non operative" e di "società in perdita sistematica" nei confronti dei soggetti che ritengono sussistere le condizioni di cui all'art. 30, co. 4-*bis*, della Legge n. 724/1994, ma che non hanno presentato l'istanza di interpello ivi prevista ovvero, avendola presentata, non hanno ricevuto risposta positiva, e che, al contempo, hanno dato **separata indicazione nella dichiarazione dei redditi** di tali circostanze (art. 30, co. 4-*quater*, della Legge n. 724/1994, in vigore dal 1° gennaio 2016 "e, pertanto, dal periodo d'imposta 2015 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare", C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 4).

Conseguentemente, se la società, in virtù di tale verifica, è qualificabile come "**non operativa**" o "**in perdita sistematica**" per due periodi d'imposta nell'ambito del triennio di osservazione (ad esempio, si qualifichi, per il 2013, come "non operativa" e, per il 2014, come "in perdita sistematica" mentre, per il 2015, ricorra una causa di disapplicazione automatica rilevante sia per la disciplina delle "società non operative" che per quella delle "società in perdita sistematica") precedente al periodo d'imposta di assegnazione dei beni (il 2016), troverà applicazione l'imposta sostitutiva del 10,5%.

È, invece, dovuta l'**imposta sostitutiva all'8%** se la società non dispone dei tre periodi d'imposta precedenti a quello dell'assegnazione, in quanto di **recente costituzione**, ovvero – nel caso di contribuente avente l'esercizio coincidente con l'anno solare – sorta a partire dal 1° gennaio 2014 (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 4).

L'aliquota d'imposta sostitutiva così individuata deve essere applicata ad una specifica base di calcolo, se esistente, determinata come la differenza positiva tra due grandezze:

- il **valore normale dei beni assegnati**, ceduti o compresi nel patrimonio della società che si trasforma in società semplice;
- il **costo fiscalmente riconosciuto** dei beni di cui al punto precedente.

Valore normale

Il valore normale è, generalmente, desunto dall'art. 9, co. 3, del Tuir, ma l'art. 1, co. 117, della Legge

n. 208/2015 ammette una **deroga** a tale principio generale: è, infatti, stabilito che 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 dall'art. 52, co. 4, primo periodo, del D.P.R. n. 131/1986.

Categoria catastale	Rendita "base"	Ulteriori rivalutazioni	Valore catastale
Terreni agricoli	RD x 75 x 1,25	20%	RD x 112,5
A (esclusi A/10)	RC x 100 x 1,05	20%	RC x 126
A prima casa	RC x 100 x 1,05	10%	RC x 115,5
A/10	RC x 50 x 1,05	20%	RC x 63
B	RC x 100 x 1,05	20% + 40%	RC x 176,40
C (esclusi C/1)	RC x 100 x 1,05	20%	RC x 126
C/1	RC x 34 x 1,05	20%	RC x 42,84
D	RC x 50 x 1,05	20%	RC x 63
E	RC x 34 x 1,05	20%	RC x 42,84

La suddetta **deroga non è, pertanto, prospettabile per le aree edificabili**, in quanto per esse non esiste, a norma di legge, un valore catastale determinato a norma dell'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986: conseguentemente, ai fini dell'assegnazione (o della cessione) agevolata di tali terreni – diversi da quelli agricoli – è necessario fare riferimento al valore (oppure al corrispettivo, nel caso di cessione).

Al di fuori del caso di beni immobili rappresentati da aree edificabili, si ipotizzi che venga assunto il **valore catastale**, in luogo di quello normale, e questo sia **inferiore al costo fiscalmente riconosciuto**, come nel caso di immobili rivalutati nel bilancio 2008, con effetti fiscali differiti, ai fini del calcolo delle plusvalenze e minusvalenze, al periodo d'imposta 2014: in questa circostanza, non vi sarebbe un differenziale positivo da assoggettare ad imposta sostitutiva – si avrebbe una **minusvalenza**, indeducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa – e, quindi, **la società non dovrebbe versare nulla a titolo di imposta sostitutiva, pur potendo comunque beneficiare del regime agevolato** (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 4). In tale situazione, è, tuttavia, necessario considerare i **riflessi in capo al socio assegnatario**, in quanto – a prescindere dall'importo eventualmente contabilizzato dallo stesso (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 6.1) – avrà un costo fiscalmente riconosciuto pari al valore considerato ai fini della determinazione della base di calcolo dell'imposta sostitutiva.

L'Agenzia delle Entrate, con riferimento agli effetti della cessione sul bene acquistato dal cessionario, ha precisato che il **costo fiscalmente riconosciuto del cespite**, da assumere da parte del cessionario stesso, è costituito dal **corrispettivo pattuito per la cessione**, a prescindere dal valore

normale eventualmente utilizzato dalla società venditrice ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo II, Parte I). In altri termini, qualora il socio abbia intenzione di **alienare entro breve termine**, o comunque prima del decorso del quinquennio dall'assegnazione o dall'acquisto dell'immobile (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 6), il bene oggetto di assegnazione o cessione, potrebbe emergere una **plusvalenza imponibile** di importo rilevante. In tale prospettiva, è opportuno che la società valuti di effettuare l'**assegnazione al valore normale**, oppure ad un **valore intermedio** rispetto a quello catastale (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 4), in quanto, da un lato, potrebbe richiedere il pagamento dell'imposta sostitutiva dell'8% (o del 10,50%) da parte della società, ma, dall'altro, permetterebbe di minimizzare l'imposizione ordinaria Irpef in capo al socio, soggetto ad aliquote ben maggiori, per effetto della successiva vendita plusvalente del bene ricevuto in sede di assegnazione o cessione agevolata: l'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che **possono essere effettuate anche scelte diversificate per immobile assegnato**, indipendentemente dal fatto che l'assegnazione agevolata possa riguardare più immobili. L'art. 1, co. 117, ultimo periodo, della Legge n. 208/2015 ha, inoltre, stabilito che, in caso di **cessione**, ai fini della determinazione dell'**imposta sostitutiva**, il **corrispettivo della cessione** – se **inferiore al valore normale del bene**, individuato ai sensi dell'art. 9 del Tuir oppure in base al **valore catastale** (art. 52, co. 4, del D.P.R. n. 131/1986) – è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori: in altri termini, il corrispettivo della cessione assume rilievo soltanto quando lo stesso è pari o superiore al valore normale determinato secondo le indicazioni precedentemente fornite (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo II, Parte I).

Alla luce di quanto sopra illustrato, si riporta un prospetto riepilogativo delle **diverse modalità di determinazione della plusvalenza**, a seconda dell'operazione effettuata (assegnazione, cessione o trasformazione) e del regime applicabile, ordinario oppure agevolato.

Operazione	Regime ordinario	Regime agevolato
Assegnazione	Differenza tra valore normale e costo fiscalmente riconosciuto (art. 86, co. 3, del Tuir)	Differenza tra valore normale (o catastale) e costo fiscalmente riconosciuto
Cessione	Differenza tra corrispettivo e costo fiscalmente riconosciuto (art. 86, co. 2, del Tuir)	Maggior importo tra corrispettivo e valore normale o catastale, al netto del costo fiscalmente riconosciuto
Trasformazione	Differenza tra valore normale e costo fiscalmente riconosciuto (art. 86, co. 3, del Tuir)	Differenza tra valore normale (o catastale) e costo fiscalmente riconosciuto

Un particolare meccanismo di calcolo deve essere seguito nel caso di un **bene assegnato definitivamente al socio usufruttuario** (o titolare del diritto di abitazione), dalla società titolare del diritto

reale parziale della nuda proprietà: ai fini della determinazione della plusvalenza da assoggettare ad imposta sostitutiva, occorre far riferimento al valore (normale o catastale) della piena proprietà ridotto del diritto precedentemente concesso al socio (usufrutto o abitazione) calcolato sulla base del valore normale o catastale di cui all'art. 48 del D.P.R. n. 131/1986, da confrontare, poi, con il valore fiscale della piena proprietà del bene anch'esso ridotto del valore del diritto concesso al socio (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 4).

Costo fiscalmente riconosciuto

È, pertanto, necessario fare riferimento alla configurazione di costo fiscalmente riconosciuto prevista dall'art. 110, co. 1, b), del Tuir, al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti: con riguardo ai c.d. **beni-merce**, la cui cessione genera ricavi (art. 85, co. 1, lett. a) e b), del Tuir), **se non sono stati valutati in base al metodo del "costo specifico"**, il costo fiscalmente riconosciuto deve essere determinato facendo riferimento ad una **situazione di magazzino**, relativa ai beni assegnati, predisposta alla **data di assegnazione**, con i criteri previsti dall'art. 92 del Tuir (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 4).

Nel caso di **beni rivalutati in passato**, è necessario prestare una peculiare attenzione:

- se il cespite è stato rivalutato **ai soli fini civilistici**, a norma dell'art. 15, co. 16 e ss., del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, deve essere considerato come **costo fiscale** quello **ante-rivalutazione**. Diversamente, qualora quell'iscrizione dei maggiori valori sia stata operata **anche ai fini fiscali**, l'effetto tributario si è prodotto – con riguardo alla determinazione delle plusvalenze e minusvalenze – a partire dal periodo d'imposta 2014: conseguentemente, **il costo fiscale ricomprende anche la rivalutazione effettuata nel bilancio 2008**;
- nel caso in cui i maggiori valori siano stati iscritti, nel **bilancio 2013**, ai sensi dell'art. 1, co. 140-146, della Legge n. 147/2013, gli effetti fiscali della rivalutazione – con riferimento al calcolo di plusvalenze e minusvalenze – si sarebbero prodotti soltanto dal periodo d'imposta 2017. Conseguentemente, in sede di computo della base di calcolo dell'imposta sostitutiva da assegnazione, è necessario considerare il costo fiscalmente riconosciuto, che è quello **ante-rivalutazione**.

Imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta

L'art. 1, co. 116, ultimo periodo, della Legge n. 208/2015 stabilisce, inoltre, che le riserve in sospensione d'imposta **annulate per effetto dell'assegnazione** – così come quelle della **società che si trasforma in società semplice** – sono soggette all'imposta sostitutiva del 13%: la tematica non si pone, invece, nel caso di cessione agevolata, in quanto non comporta l'annullamento, né il trasferimento, di riserve. È, pertanto, indispensabile verificare se le riserve annulate a seguito dell'assegnazione, oppure presenti nel patrimonio delle società che si trasforma, sono qualificabili come "in sospensione d'imposta". A questo proposito, possono sorgere dubbi con riguardo alle riserve di

rivalutazione, rispetto alle quali possono soccorrere alcuni passati orientamenti dell’Agenzia delle Entrate (C.M. 19 marzo 2009, n. 11/E, par. 4):

- la **riserva di rivalutazione esclusivamente civilistica** non è qualificabile come riserva in sospensione d’imposta, bensì di utili. Conseguentemente, l’assegnazione agevolata di un bene, mediante l’annullamento di tale riserva di rivalutazione, è soggetta all’eventuale – in presenza di plusvalori – imposta sostitutiva dell’8% (o del 10,50%) ma non a quella del 13% sulla riserva annullata;
- la riserva di rivalutazione con **effetti fiscali differiti**, se non ha formato oggetto di affrancamento, è **“in sospensione d’imposta”**, salvo il caso in cui durante il **periodo di “sorveglianza”** – ovvero nell’orizzonte temporale in cui non si sono ancora prodotti, ai fini della determinazione di plusvalenze e minusvalenze, i benefici tributari della rivalutazione – si proceda al **realizzo dei beni** sui quali sono stati iscritti i relativi plusvalori (art. 3, co. 3 e 4, del D.M. 19 aprile 2002, n. 86).

Ad esempio, si consideri l’ipotesi della Alfa s.r.l., che il 30 settembre 2016 assegni ai propri soci **beni rivalutati nel bilancio 2013**, in base all’art. 1, co. 140-146, della Legge n. 147/2013: in questa ipotesi, considerato che l’**efficacia fiscale** della rivalutazione – ai fini della determinazione di plusvalenze e minusvalenze – si sarebbe prodotta soltanto a partire **dal periodo d’imposta 2017**, l’assegnazione di tali cespiti ai soci, in quanto intervenuta nel periodo di sorveglianza, **fa cessare il vincolo della sospensione d’imposta**. Conseguentemente, la Alfa s.r.l. non dovrà versare l’imposta sostitutiva del 13% sulla riserva di rivalutazione eventualmente annullata per effetto dell’assegnazione dei beni rivalutati, ancora in periodo di moratoria, ma esclusivamente l’eventuale imposta sostitutiva dell’8% (o del 10,50%) sulla differenza tra valore normale (o catastale) e costo fiscalmente riconosciuto.

Si ricorda, inoltre, che in tale sede l’Agenzia delle Entrate aveva precisato che per i **soggetti in contabilità semplificata**, in assenza del bilancio, **non opera** la disposizione che prevede la **tassazione del saldo attivo di rivalutazione in caso di distribuzione**: tale principio è stato, poi, ribadito anche dalla C.M. 6 maggio 2009, n. 22/E, par. 5, secondo cui per gli imprenditori individuali e le società di persone in contabilità semplificata, per i quali la rivalutazione esplica necessariamente effetti fiscali, il saldo attivo non risulta esposto nella contabilità e, pertanto, non opera la relativa disciplina.

Modalità di versamento delle imposte sostitutive

I suddetti tributi, gravanti sugli eventuali plusvalori da assegnazione, cessione o trasformazione in società semplice, così come quelli relativi alle riserve in sospensione d’imposta annullate, in caso di assegnazione, oppure oggetto di trasformazione, devono essere versati dalla società – a prescindere che sia di capitali o persone – in **due rate** (art. 1, co. 120, della Legge n. 208/2015):

- **60%, entro il 30 novembre 2016;**
- 40%, non oltre il 16 giugno 2017.

Il pagamento deve essere effettuato mediante modello F24, secondo i criteri previsti dal **D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241**: conseguentemente i debiti relativi alle predette imposte sostitutive possono essere **compensati con crediti tributari o contributivi** vantati dalla società assegnante o cedente. Per la riscossione, il rimborso e i contenziosi, trovano applicazione le disposizioni stabilite per le imposte sui redditi.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che il **trasferimento agevolato dei beni non si perfeziona con il versamento dell'imposta sostitutiva**, bensì con l'indicazione in **dichiarazione dei redditi** dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva: in altri termini, l'omesso, l'insufficiente o il tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva, pertanto, ai fini dell'efficacia dell'assegnazione o della cessione agevolata. Al ricorrere di tale ipotesi, **l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo**, ai sensi degli artt. 10 e ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi dell'istituto del **ravvedimento operoso**, a norma dell'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472 (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 5).

3.5. Effetti fiscali per i soci

L'assegnazione (o cessione) agevolata dei beni al socio comporta, in capo a quest'ultimo, il subentro nel **valore fiscale al quale è stata fatta l'operazione**: tale ammontare rappresenta, pertanto, il costo fiscalmente riconosciuto che il socio dovrà considerare, nel caso di successivo realizzo del cespite, nel raffronto con il corrispettivo di cessione per la determinazione dell'eventuale plusvalenza.

Una seconda conseguenza per il socio è rappresentata dal fatto che, nel caso di **assegnazione**, **l'importo assoggettato** dalla società assegnante **ad imposta sostitutiva non può costituire reddito in capo al socio** (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 6.1) e, quindi, assume rilevanza per costui: in altri termini, l'imposta sostitutiva sulla differenza positiva tra il valore normale dei beni ed il loro costo fiscalmente riconosciuto chiude, fino a concorrenza dell'ammontare tassato, qualsiasi debito tributario in capo alla società e al socio. Conseguentemente, il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società risulta definitivo e **liberatorio per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione**, esattamente come previsto nel caso delle trasformazioni agevolate in società semplici (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 6): nel caso di **assegnazione dei beni con contestuale accollo dei debiti da parte del socio**, il valore da considerare ai fini della rilevanza fiscale in capo a quest'ultimo deve essere assunto al netto dell'importo dei debiti accollati (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 6.1).

Ai fini dell'individuazione dell'effetto fiscale in capo al socio assegnatario, è necessario operare una distinzione, in virtù della tipologia di società assegnante e della **riserva annullata dalla società per**

effetto dell'assegnazione del bene al socio.

Socio di società di capitali "non trasparente"

Nel caso di assegnazione con annullamento di una riserva di utili, la tematica assume rilevanza fiscale esclusivamente se il soggetto assegnante è una società di capitali non trasparente, in quanto nel caso della **società di persone** – così come in quello della società di capitali che aveva generato tali riserve in pendenza del regime di trasparenza (artt. 115 e 116 del Tuir) – **tali utili sono già stati assoggettati ad imposizione**, per effetto dell'applicazione del principio di imputazione dei redditi ai soci per trasparenza, ai sensi dell'art. 5 del Tuir, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione, a prescindere dall'effettiva percezione. Conseguentemente, se l'annullamento della riserva di utili è effettuato dalla società di persone – o da quella di capitali trasparente, limitatamente alle riserve di utili prodotte in costanza del regime di trasparenza – **il socio assegnatario non consegue alcun dividendo imponibile**. Diversamente, se il soggetto assegnante è una **società di capitali non trasparente**, l'annullamento della riserva di utili, a fronte dell'assegnazione agevolata dei beni al socio, configura la distribuzione di utili in capo a quest'ultimo, per un importo pari al **valore dell'assegnazione** – valore normale di cui all'art. 9, co. 2 e 3, del Tuir (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 6) – **al netto di quanto la società ha assoggettato ad imposta sostitutiva**, e non comporta la riduzione del costo della partecipazione.

Esempio: assegnazione con annullamento di riserve di utili

Costo fiscale della partecipazione del socio ante-assegnazione: euro 30.000

Valore normale del bene assegnato: euro 100.000

Opzione per il valore catastale del bene assegnato: euro 90.000

Valore fiscale del bene ante-assegnazione: euro 70.000

Base di calcolo dell'imposta sostitutiva: euro 90.000 – euro 70.000 = euro 20.000

Valore riserve di utili annullate: euro 100.000

Costo fiscale della partecipazione del socio post-assegnazione: euro 30.000

Reddito per il socio da assoggettare ad imposizione come dividendo:

euro 90.000 – euro 20.000 = euro 70.000

Costo fiscale del bene in capo al socio: euro 90.000

Per effetto dell'assegnazione, il socio mantiene inalterato il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (euro 30.000) e assoggetta ad imposizione, come dividendo, l'importo di euro 70.000, ovvero il valore catastale del bene assegnato (euro 90.000) al netto della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva dalla società (euro 20.000).

Il costo fiscale del bene in capo al socio è pari al valore catastale, considerato che quest'ultimo ha assunto rilevanza ai fini della tassazione in capo al socio stesso.

Diversamente, se l'assegnazione comporta l'**annullamento di una riserva di capitale**, non emerge – salvo il caso del c.d. *sottozero* – un reddito in capo al socio, bensì **un effetto sul costo fiscale della partecipazione (art. 47 del Tuir)**, che è interessato da **due variazioni**, una incrementativa – pari all'importo assoggettato dalla società ad imposta sostitutiva – e una in diminuzione, costituita dal valore normale dell'assegnazione (art. 1, co. 118, della Legge n. 208/2015). Qualora l'ammontare di quanto ricevuto fiscalmente dal socio, al netto della base di calcolo dell'imposta sostitutiva, **ecceda il costo fiscale della partecipazione**, si configura il c.d. *sottozero*, ovvero il conseguimento di un **reddito di capitale in capo al socio**, poiché fiscalmente ha ricevuto più di quanto risultante dal costo fiscale della partecipazione, che non solo è stato azzerato, ma ha assunto un valore negativo. In altri termini, tale situazione comporta l'emersione di un dividendo imponibile per il socio (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 6), **anche nella società di persone**, poiché tale reddito non è stato tassato precedentemente, essendo emerso esclusivamente per effetto dell'operazione di assegnazione.

L'ammontare del **dividendo** così risultante è, poi, tassato secondo le regole proprie del socio, desumibile dalla qualifica fiscale dello stesso, a seconda che sia un soggetto imprenditore o meno e, in quest'ultimo caso, la partecipazione sia qualificata oppure no.

Esempio: assegnazione con annullamento di riserve di capitale

Costo fiscale della partecipazione del socio ante-assegnazione: euro 60.000

Valore normale del bene assegnato: euro 100.000

Opzione per il valore catastale del bene assegnato: euro 90.000

Valore fiscale e contabile del bene ante-assegnazione: euro 70.000

Base di calcolo dell'imposta sostitutiva: euro 90.000 – euro 70.000 = euro 20.000

Valore riserve di capitale annullate: euro 100.000

Costo fiscale della partecipazione del socio post-assegnazione:

euro 60.000 + euro 20.000 – euro 90.000 = - euro 10.000

Reddito per il socio da assoggettare ad imposizione come dividendo: euro 10.000

Costo fiscale del bene in capo al socio: euro 90.000

Esempio: assegnazione con annullamento di riserve di utili e capitale

Costo fiscale della partecipazione del socio ante-assegnazione: euro 55.000

Valore normale del bene assegnato: euro 100.000

Opzione per il valore catastale del bene assegnato: euro 90.000

Valore fiscale del bene ante-assegnazione: euro 70.000

Base di calcolo dell'imposta sostitutiva: euro 90.000 – euro 70.000 = euro 20.000

Valore riserve di utili annullate: euro 50.000

Valore riserve di capitale annullate: euro 50.000

Costo fiscale della partecipazione del socio post-assegnazione:

euro 55.000 + euro 10.000 – euro 45.000 = euro 20.000

Reddito per il socio da assoggettare ad imposizione come dividendo:

euro 45.000 – euro 10.000 = euro 35.000

Costo fiscale del bene in capo al socio: euro 90.000

Per effetto dell'assegnazione, il socio – a fronte dell'**annullamento di riserve di capitale** per euro 50.000 – incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione per un importo pari al 50% dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva dalla società (euro 20.000) e, contestualmente, lo riduce per un importo pari al 50% del valore catastale del bene assegnato (euro 90.000).

A seguito dell'**annullamento di riserve di utili**, sempre per euro 50.000, la differenza tra il 50% del valore catastale del bene assegnato (euro 90.000) e il 50% dell'importo assoggettato ad imposta sostitutiva (euro 20.000), pari ad euro 35.000, concorre a formare il reddito, come dividendo, nei modi ordinari.

Il costo fiscale del bene in capo al socio è pari al valore catastale, visto che quest'ultimo ha assunto rilevanza ai fini della tassazione in capo al socio stesso.

Socio di società di persone

L'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza in capo ai soci determina che il pagamento dell'imposta sostitutiva rende, per **l'importo già assoggettato a tassazione, definitiva e liberatoria la tassazione nei confronti dei soci assegnatari**. In particolare, l'assegnazione dei beni ai soci comporta una riduzione del patrimonio netto della società in contropartita della riduzione dell'attivo dello stato patrimoniale, conseguente al trasferimento dei beni dalla sfera patrimoniale della società a quella del socio.

Il riconoscimento, ai fini fiscali, del maggior valore del bene in capo al socio, per effetto del pagamento dell'imposta sostitutiva, comporta la **rideterminazione del costo della partecipazione**. Quest'ultimo, infatti, dovrà essere incrementato, in primo luogo, del maggior valore assoggettato ad imposta sostitutiva dalla società e, poi, ridotto in conseguenza della fuoriuscita del bene dal patrimonio sociale: il versamento dell'imposta sostitutiva effettuato dalla società determina, in misura proporzionale, **l'incremento del valore della partecipazione di tutti i soci** – al fine di rendere definitiva e liberatoria la tassazione operata dalla società – mentre il bene potrà essere attribuito ad uno solo dei soci con conseguenziali effetti di riduzione del valore fiscale della partecipazione. Per il socio assume rilevanza ai fini della tassazione, ossia come riduzione del valore della partecipazione, il valore (normale o catastale) preso a riferimento dalla società per determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte I, par. 6.2)

Esempio

Costo fiscale della partecipazione del socio ante-assegnazione: euro 90.000

Valore normale del bene assegnato: euro 100.000

Opzione per il valore catastale del bene assegnato: euro 95.000

Valore fiscale e contabile del bene ante-assegnazione: euro 90.000

Base di calcolo dell'imposta sostitutiva: euro 95.000 – euro 90.000 = euro 5.000

Costo fiscale della partecipazione del socio post-assegnazione:

euro 90.000 + euro 5.000 – euro 95.000 = euro 0

Reddito per il socio da assoggettare ad imposizione come dividendo: euro 0

Costo fiscale del bene in capo al socio: euro 95.000

Per effetto dell'assegnazione, **il socio incrementa il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione** (euro 90.000) per un importo pari alla **plusvalenza tassata in capo alla società** (euro 5.000) e, contestualmente, lo **riduce** per un importo pari al **valore catastale del bene assegnato** (euro 95.000) preso a riferimento dalla società per determinare la plusvalenza da assoggettare a imposta sostitutiva: siccome il valore catastale del bene assegnato (euro 95.000) è pari al nuovo costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (euro 95.000), non emerge una differenza da assoggettare a tassazione in capo al socio. Il costo fiscale del bene in capo al socio è pari al valore catastale del bene, considerato che quest'ultimo ha assunto rilevanza ai fini della tassazione in capo al socio stesso.

3.6. Disciplina Iva

L'art. 1, co. 119, della Legge n. 208/2015 stabilisce che, per le assegnazioni (o cessioni) agevolate dei beni ai soci, *"le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa"*: non sono, pertanto, previste disposizioni speciali per l'**Iva**, che deve, quindi, essere applicata secondo le **regole ordinarie**.

Le assegnazioni di beni ai soci costituiscono **cessioni di beni** e integrano il presupposto oggettivo di applicazione dell'Iva, ai sensi dell'**art. 2, co. 2, n. 6), del D.P.R. n. 633/1972**: l'assegnazione di beni ai soci realizza una ipotesi di **destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa**, con l'effetto che sono applicabili anche le disposizioni del precedente n. 5) sull'**autoconsumo**, laddove prevedono la **non applicazione dell'Iva** per *"quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'articolo 19"* (C.M. 13 maggio 2002, n. 40/E). Si tratta dei casi in cui tali beni non abbiano consentito la detrazione dell'Iva in ragione del loro acquisto presso un soggetto privato, ovvero poiché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'Iva nell'ordinamento interno, nonché delle ipotesi in cui i beni sono acquistati o importati senza il diritto alla

detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli artt. 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972. In passato, l'Amministrazione Finanziaria aveva altresì precisato che, in caso di acquisto dell'immobile senza applicazione dell'imposta, al quale abbiano fatto seguito interventi di riparazione e di recupero edilizio, per i quali, invece, si è provveduto alla detrazione dell'imposta, il contribuente, all'atto dell'estromissione di tali beni, deve, in relazione all'imposta afferente a tali spese, operare la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633/192, qualora le stesse siano incrementative del valore dell'immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione (**R.M. 17 giugno 2002, n. 194/E**).

Pertanto, sulla base dei principi generali, rilevano agli effetti dell'imposta tutte le assegnazioni di beni per le quali **la società abbia detratto, integralmente o parzialmente, l'Iva addebitatale in via di rivalsa** al momento dell'acquisto, dell'importazione o dell'effettuazione degli investimenti prima indicati: diversamente, esulano dall'ambito applicativo del tributo le fattispecie di assegnazione di beni in relazione alle quali era preclusa la detrazione dell'Iva all'atto dell'acquisto (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte II, par. 7).

Determinazione della base imponibile

La disciplina agevolativa, come anticipato, non prevede disposizioni speciali ai fini Iva, nemmeno con riferimento alle modalità di determinazione della base imponibile dell'operazione, con l'effetto che non è possibile utilizzare il valore catastale dell'immobile: nel caso delle **cessioni di beni ai soci**, la base imponibile è costituita dal **corrispettivo** (art. 13, co. 1, del D.P.R. n. 633/1972), mentre per le **assegnazioni** è necessario fare riferimento al criterio previsto dall'**art. 13, co. 2, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972** – conforme all'art. 74 della Direttiva n. 2006/112/CE – a norma del quale la base imponibile Iva è costituita *"dal prezzo di acquisto o, in mancanza dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni"*. Tale previsione, in sostituzione di quella del valore normale, implica che la base imponibile Iva della cessione gratuita non comprenda il "ricarico" normalmente praticato sul mercato per quel bene, bensì sia costituita dal **prezzo di acquisto del bene "attualizzato" al momento della cessione**. Utili riferimenti al riguardo possono essere tratti dalla sentenza della Corte di Giustizia UE, 17 maggio 2001 – procedimenti riuniti C-322/99 e C- 323/99 (sentenza Fischer) – secondo cui la base imponibile della cessione gratuita coincide con il *"valore residuo del bene al momento del prelievo"*. La medesima sentenza ha precisato altresì che, nella quantificazione di detto "valore residuo", occorre tener conto anche delle **spese relative agli interventi consistenti nell'incorporazione nel cespite principale** oggetto di cessione di altri beni che ne abbiano comportato un **incremento duraturo di valore non interamente consumato al momento del prelievo**. La stessa Corte ha, peraltro, confermato tale orientamento con la sentenza 3 maggio 2013, causa C-142/12, in cui si è stabilita la non conformità al diritto comunitario di una norma nazionale che consideri il valore normale quale

base imponibile dei beni destinati ad attività estranee a quella di impresa, nel caso in cui tale ultima attività cessi.

Pertanto, ai fini della determinazione dell'imponibile, il prezzo di acquisto non può essere limitato all'importo pagato per acquistare il bene, ma **deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale** (semprech  si tratti di spese relative ad acquisti di beni e servizi in relazione ai quali sia stata applicata l'imposta e sia stata operata la detrazione della medesima), tenendosi, comunque, conto, anche con riferimento a queste, del **deprezzamento che il bene ha subito nel tempo**.

Tale criterio deve ritenersi applicabile anche nelle ipotesi di assegnazione ai soci di **beni detenuti in forza di un contratto di leasing** per i quali sia stata esercitata l'opzione di acquisto. Anche in tali casi, il valore dei beni deve corrispondere al valore residuo degli stessi al momento del prelievo, in modo tale che si consideri l'**evoluzione del valore dei beni** tra la data della loro acquisizione e quella della loro estromissione dall'attivit  di impresa. L'Agenzia delle Entrate ritiene che, attesa la necessit  di rispettare le regole comunitarie e ferma restando la generale qualificazione del *leasing* come prestazione di servizio, l'assegnazione dopo il riscatto assume, pertanto, rilevanza, ai fini dell'Iva, non gi  in funzione del solo prezzo di riscatto, ma di un valore che, oltre gli apprezzamenti e deprezzamenti, deve essere calcolato **tenendo conto anche dei canoni di leasing pagati** alla societ  concedente prima dell'esercizio del riscatto (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte II, par. 7.2).

Assegnazioni e cessioni di terreni

Le assegnazioni e cessioni degli immobili ai soci, come anticipato, sono assoggettate alle regole ordinarie Iva: nel caso dei terreni,   necessario distinguere se l'area oggetto di trasferimento   suscettibile di utilizzazione edificatoria oppure no: a questo proposito, la **C.M. 29 maggio 2013, n. 18/E** aveva chiarito che **un'area si considera edificabile ancor prima della conclusione dell'iter procedimentale per l'approvazione dello strumento urbanistico generale**, purch  tale documento di pianificazione urbanistica sia stato adottato dal Comune.

Le assegnazioni o cessioni che hanno per oggetto **terreni non edificabili** non sono soggette ad Iva, ai sensi dell'art. 2, co. 3, lett. c.), del D.P.R. n. 633/1972: diversamente, se l'area assegnata o ceduta al socio   suscettibile di utilizzazione edificatoria, l'operazione   soggetta ad Iva, con aliquota ordinaria (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte II, par. 7.2).

Assegnazioni o cessioni di fabbricati strumentali

Ai fini Iva, secondo le regole ordinarie, per individuare gli immobili strumentali rileva la qualifica oggettiva del fabbricato strumentale per natura, in quanto rientrante nelle **categorie catastali B, C, D, E e A/10, indipendentemente dall'utilizzo**, ovvero dalla effettiva destinazione strumentale all'attivit  propria dell'impresa.

Le assegnazioni o cessioni di fabbricati strumentali costituiscono **operazioni imponibili ai fini Iva** – con applicazione dell’imposta di registro in misura fissa, così come quella ipotecaria e catastale (euro 200 cadauna) – se effettuate dalle **imprese costruttrici o di ripristino degli stessi, entro cinque anni dalla data di ultimazione** della costruzione o dell’intervento, ai sensi dell’art. 10, co. 1, n. 8-ter), del D.P.R. n. 633/1972: in tutti gli altri casi opera il regime “naturale” dell’esenzione Iva, con facoltà – per il soggetto assegnante o cedente – di optare per l’imponibilità, con l’aliquota propria del bene (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte II, par. 4). Nel caso dell’**esenzione Iva, l’imposta di registro è proporzionale per i fabbricati abitativi** (4,5% oppure, con i requisiti “prima casa”, 1%) e, quindi, l’imposta ipotecaria e quella catastale in misura fissa (euro 50 cadauna): al contrario, i fabbricati strumentali esenti scontano l’imposta di registro fissa (euro 200), così come quella ipotecaria e catastale (euro 200 cadauna).

Si ricorda, inoltre, che qualora la società assegnante o cedente **opti per l’imponibilità Iva**, è altresì necessario rispettare l’art. 17, co. 6, lett. a-*bis*), del D.P.R. n. 633/1972, che prescrive l’applicazione dell’inversione contabile (c.d. *reverse charge*), se l’assegnatario (o il cessionario) è un soggetto passivo dell’imposta sul valore aggiunto.

Assegnazioni o cessioni di fabbricati abitativi

Le assegnazioni o cessioni dei fabbricati appartenenti alla categoria catastale A, con esclusione di quelli ricompresi negli A/10, sono soggette al **regime naturale dell’esenzione Iva**, ad eccezione delle seguenti ipotesi (art. 10, co. 1, n. 8-*bis*), del D.P.R. n. 633/1972):

- assegnazioni o cessioni effettuate dalle imprese costruttrici o di ripristino degli stessi entro 5 anni dall’ultimazione della costruzione o dell’intervento (c.d. *Iva obbligatoria*);
- assegnazioni o cessioni poste in essere dalle imprese di cui al punto precedente, dopo il decorso di 5 anni dall’ultimazione dei lavori, qualora l’assegnante o il cedente abbia espressamente manifestato, nel relativo atto, l’opzione per l’imposizione;
- assegnazioni o cessioni di fabbricati abitativi destinati ad alloggi sociali per le quali l’assegnante o il cedente abbia espressamente manifestato, nel relativo atto di assegnazione o vendita, l’opzione per l’imposizione.

Rettifica della detrazione

Nella considerazione che le assegnazioni o cessioni possono riguardare beni ammortizzabili, occorre verificare se all’atto dell’assegnazione o della cessione si renda necessario operare le rettifiche d’imposta disciplinate dall’**art. 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972**, il cui co. 8 considera i fabbricati, o porzioni degli stessi, beni ammortizzabili.

L’obbligo di operare la **rettifica dell’Iva detratta al momento dell’acquisto**, e le modalità con le quali deve essere operata, è la conseguenza dell’applicazione del **regime dell’esenzione** e della

circostanza che l'assegnazione o la cessione sia stata posta in essere nel corso del relativo periodo di tutela fiscale: a questo proposito, si ricorda che la rettifica deve essere effettuata, **in un'unica soluzione**, con riferimento a **tanti quinti o a tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del periodo di tutela fiscale**. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, in caso di **assegnazione o cessione di immobili acquisiti mediante contratto di leasing** per i quali sia stata esercitata l'opzione d'acquisto, ai fini del computo del **periodo decennale di rettifica della detrazione** occorre fare riferimento alla **data di esercizio del diritto di acquisto** del bene da parte della società utilizzatrice: è da tale momento, infatti, che – a norma del suddetto art. 19-*bis* 2, co. 8, del D.P.R. n. 633/1972 – decorre l'orizzonte temporale di tutela fiscale (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte II, par. 7.3).

L'operazione esente non è, invece, suscettibile di incidere negativamente sul calcolo del **pro-rata di detraibilità**, in quanto da esso sono **escluse le cessioni di beni ammortizzabili** (art. 19-*bis*, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972).

3.7. Imposta di registro

L'art. 1, co. 119, della Legge n. 208/2015 prevede, come anticipato, che **le aliquote dell'imposta di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà**, mentre quelle ipotecarie sono dovute in misura fissa. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che l'assegnazione dei beni ai soci è disciplinata, in via generale, nell'art. 4, lett. d), n. 1) e 2) della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986, secondo cui – nel caso di **assegnazioni di beni ai soci soggette ad Iva** – si applica l'imposta di registro nella misura fissa di **euro 200**, mentre, in ogni altro caso, trovano applicazione le stesse aliquote previste dalla precedente lett. a) per i conferimenti di beni in società (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte II, par. 8). Resta, pertanto, ferma – in attuazione del **principio di alternatività Iva-registro** di cui all'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986, a norma del quale *"per gli atti relativi a cessioni di beni e prestazioni di servizi soggetti all'imposta sul valore aggiunto, l'imposta si applica in misura fissa"* – l'applicazione dell'imposta di registro nella misura fissa di euro 200 per le assegnazioni ai soci soggette ad Iva.

Assegnazione o cessione di immobili

Il predetto principio di alternatività Iva-registro, in base al quale i trasferimenti di beni immobili soggetti ad Iva scontano l'imposta di registro in misura fissa, trova una deroga per le ipotesi di **assegnazioni o cessioni di beni immobili ad uso abitativo** che rientrano nel **regime di esenzione Iva** previste dall'art. 10, co. 1, n. 8-*bis*, del D.P.R. n. 633/1972, per le quali trova applicazione l'imposta di registro in misura proporzionale. Conseguentemente, considerato quanto previsto dall'art. 1, co. 119, della Legge n. 208/2015 – che stabilisce l'applicazione delle aliquote nella misura dimezzata per le assegnazioni o cessioni soggette ad imposta di registro in misura proporzionale – e tenuto

conto del combinato disposto degli artt. 1 e 4 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 – l'imposta di registro è dovuta con le seguenti aliquote:

- 1) **4,5%** per le assegnazioni o cessioni aventi ad oggetto **beni immobili in genere** (anziché del 9%);
- 2) **1%** per le assegnazioni o cessioni aventi ad oggetto **unità abitative**, nei casi in cui ricorrono le condizioni per godere delle agevolazioni "**prima casa**" (in luogo del 2%);
- 3) 7,5% per le assegnazioni o cessioni aventi ad oggetto terreni agricoli (invece del 15%). Resta ferma la possibilità per il socio di usufruire delle agevolazioni previste per il settore agricolo ricorrendone i presupposti. Il socio, se coltivatore diretto o imprenditore agricolo professionale (IAP) iscritto nella relativa gestione previdenziale e assistenziale, può usufruire, ricorrendone i presupposti, delle agevolazioni previste per la piccola proprietà contadina dall'art. 2, co. 4-*bis*, del D.L. 30 dicembre 2009, n. 194 (imposte di registro ed ipotecaria nella misura fissa di 200 euro, ed imposta catastale nella misura dell'1%);
- 4) **2%** per le assegnazioni o cessioni aventi ad oggetto **fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione** senza radicale trasformazione, nonché aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, nel rispetto dei termini previsti dall'art. 4, lett. a), n. 2, della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 633/1972 (in luogo del 4%).

Per le assegnazioni o cessioni indicate ai **punti 1), 2) e 3)**, le imposte ipotecaria e catastale sono dovute nella **misura fissa di euro 50 ciascuna**, ai sensi dell'art. 10, co. 3, del D.Lgs. 14 marzo 2011, n. 23: per le assegnazioni o cessioni di immobili aventi ad oggetto **fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali** e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché per le aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, di cui al punto 4), **le imposte ipotecaria e catastale si applicano nella misura fissa di euro 200 ciascuna.**

Per quanto attiene alla determinazione della base imponibile trovano applicazione, anche ai fini dell'imposta di registro, le regole previste per la determinazione del valore normale delle assegnazioni o cessioni dall'art. 1, co. 117, della Legge n. 208/2015, secondo cui 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 delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dall'art. 52, co. 4, primo periodo, del D.P.R. n. 131/1986. Tale disposizione stabilisce il meccanismo della valutazione automatica, che inibisce il potere di accertamento del valore da parte dell'Amministrazione Finanziaria nei casi in cui il corrispettivo indicato in atto sia pari o superiore al valore catastale degli immobili trasferiti, determinato moltiplicando la rendita catastale rivalutata per appositi coefficienti.

L'opzione per la determinazione della base imponibile con il criterio automatico dovrà essere effettuata dalla società.

Assegnazione beni mobili registrati

La disciplina sulle assegnazioni dei beni contenuta nell'art. 4 della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. n. 131/1986 rinvia, tra l'altro, all'art. 7 della tariffa, parte prima, lett. f), allegata al Tur, che assoggetta ad imposta di registro – in misure fisse crescenti in funzione delle caratteristiche (in specie la lunghezza dei natanti e delle imbarcazioni) – gli atti di natura traslativa aventi ad oggetto le unità da diporto.

La circostanza che in relazione a detti beni sia prevista un'**imposta di registro in misura fissa** rende inapplicabile per gli atti di assegnazione aventi ad oggetto detti beni mobili registrati la disposizione di cui all'art. 1, co. 119, della Legge n. 208/2015, che prevede la riduzione alla metà delle aliquote dell'imposta proporzionale (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo I, Parte II, par. 8).

4. Trasformazione in società semplice

L'art. 1, co. 115, ultimo periodo della Legge n. 208/2015 stabilisce che le disposizioni agevolative di cui ai **co. 115-120 si applicano anche alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei suddetti beni agevolabili** (immobili diversi dagli strumentali per destinazione e mobili iscritti nei pubblici registri non strumentali all'esercizio dell'attività d'impresa) e si trasformano in società semplice, **entro il 30 settembre 2016 (salvo proroghe)**: a tale fine, dovrebbe rilevare – anche per le società di persone – la data in cui è eseguita la pubblicità della trasformazione, mediante l'iscrizione presso il Registro delle Imprese.

La trasformazione in società semplice rappresenta, quindi, un'alternativa all'assegnazione e alla cessione agevolata, pur avendo diverse disposizioni in comune, in quanto anche in questo caso i beni vengono sottratti al regime d'impresa, realizzando le eventuali plusvalenze insite nei beni.

Nel prosieguo, verranno, pertanto, evidenziate le principali caratteristiche dell'operazione e in particolare le differenze rispetto al caso dell'assegnazione dei beni.

4.1. Presupposti applicativi

Sotto il **profilo soggettivo**, è possibile osservare che la trasformazione in società semplice può essere effettuata dalle **medesime società legittimate ad effettuare l'assegnazione (o la cessione) agevolata dei beni ai soci**: si tratta, pertanto, della s.n.c., s.a.s., s.r.l., s.p.a. e s.a.p.a., come illustrato nel precedente paragrafo 3.1, al quale si rinvia per ogni ulteriore approfondimento. È, tuttavia, necessario – a differenza di quanto previsto per l'assegnazione (o la cessione) agevolata dei beni ai soci – che la società abbia per **oggetto esclusivo o principale la gestione di beni agevolabili**, ovvero beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione e beni mobili iscritti in

pubblici registri non utilizzati come strumentali nell'attività propria dell'impresa, esaminati nel paragrafo "Beni agevolabili". È il caso, tipicamente, delle società immobiliari di gestione: si ritiene, tuttavia, che la trasformazione in società semplice sia comunque possibile qualora l'oggetto sociale consenta alla società anche di effettuare, come spesso accade, altre attività immobiliari, quali, ad esempio, quelle di rivendita. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che – a norma dell'**art. 73, co. 4, secondo periodo, del Tuir** – per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo III, Parte I). In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha anche affrontato il caso in cui – accanto ad un'attività di gestione passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi ad una pluralità di immobili – si ponga in essere un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di **servizi complementari e funzionali alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare**, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso. Si tratta, ad esempio, degli immobili che fanno parte di complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali. La prestazione di tali servizi può risultare **essenziale e determinante (C.M. n. 7/E/2013, Capitolo 4)**, dal punto di vista qualitativo e quantitativo, tale da qualificare la società tra quelle non rientranti nel novero delle *c.d. immobiliari di gestione* a cui è applicabile la disciplina della trasformazione agevolata in società semplice (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo III, Parte I).

Un'ulteriore differenza soggettiva, rispetto all'assegnazione (o alla cessione) agevolata dei beni ai soci, è rappresentata dal fatto che – in base al passato orientamento restrittivo dell'Amministrazione Finanziaria (C.M. n. 112/E/1999, Cap. III, Parte I, par. 1) – la **compagine sociale risultante all'atto della trasformazione**, da effettuarsi entro il 30 settembre 2016, **sia la medesima esistente al 30 settembre 2015**, in quanto gli effetti di tale operazione straordinaria coinvolgono tutti i soci: è, tuttavia, sufficiente che i soci siano i medesimi, anche se nel frattempo è mutata la consistenza delle relative quote di partecipazione (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo III, Parte I). Sul punto, si richiama il caso della Alfa s.r.l., la cui compagine sociale era formata, al 30 settembre 2015, da quattro soci paritari (A, B, C e D, ciascuno possesso di quota di partecipazione del 25%): si supponga, poi, che all'atto della trasformazione i soci siano i medesimi, ma che risultino variate le quote di partecipazione dei soci A e B, per effetto della cessione, da parte del primo, del 10% a beneficio del socio B. Al ricorrere di tale ipotesi, la trasformazione in società semplice è comunque possibile, in quanto i soci all'atto della trasformazione sono i medesimi esistenti al 30 settembre 2015.

L'Agenzia delle Entrate considera ammissibile anche la trasformazione agevolata delle **società che gestiscono terreni agricoli**, purché abbiano ad oggetto la gestione esclusiva o principale dei terreni ad uso agricolo (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo III, Parte I). Analogamente, è possibile beneficiare di tale disciplina anche qualora la società risulti titolare di un **diritto reale parziale sui beni** (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e

intenda procedere alla trasformazione in società semplice: anche in questo caso, infatti, appare soddisfatta la finalità della norma agevolativa – che intende favorire la circolazione degli immobili in modo da poter essere nuovamente immessi nel mercato – considerato che i beni fuoriescono, comunque, dal patrimonio della società che si trasforma per confluire in quello della società semplice risultante dalla trasformazione.

4.2. Conseguenze tributarie per la società

Il successivo perfezionamento dell'operazione di trasformazione comporta, **in capo alla società, i medesimi effetti previsti nell'ipotesi di assegnazione** (esaminati nel precedente paragrafo 3.4. "Imposte sostitutive", al quale si rimanda per ogni ulteriore approfondimento):

- la **differenza positiva tra il valore normale** – oppure facoltativamente, per gli immobili, quello catastale determinato ai sensi dell'art. 52, co. 4, del D.P.R. n. 131/1986, ad eccezione delle aree fabbricabili – dei beni agevolabili della società trasformanda e il loro **costo fiscalmente riconosciuto** è assoggettata all'**imposta sostitutiva** dell'8% (10,5% se la società è non operativa, o in perdita sistematica, per almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti la trasformazione). Qualora l'attivo della società comprenda anche **beni non agevolabili** (immobili strumentali per destinazione, beni materiali diversi dagli immobili e dai mobili registrati, ecc.) all'atto della trasformazione, gli eventuali plusvalori relativi a tali cespiti sono assoggettati ad **imposizione con i criteri ordinari**, configurandosi in tale ipotesi una fattispecie riconducibile alle previsioni degli artt. 85, co. 2, e 86, co. 1, lett. c), del Tuir (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo III, Parte I). Ciò è coerente con il principio secondo cui la trasformazione da società commerciale in società semplice e, quindi, il passaggio da un soggetto esercente attività d'impresa ad un altro cui detta attività (per espressa previsione civilistica) è preclusa, non è neutrale dal punto di vista fiscale, ma costituisce un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa (C.M. 27/E/2007);
- se nel patrimonio netto della società sono presenti delle **riserve in sospensione d'imposta**, sull'ammontare delle stesse è dovuta l'imposta sostitutiva del 13%. L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, chiarito che *"con particolare riferimento alle riserve costituite prima della trasformazione, si ritiene che le stesse siano da imputare ai soci nel periodo d'imposta successivo alla trasformazione con conseguente tassazione secondo le ordinarie regole"* (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo III, Parte I);
- le **imposte sostitutive**, se dovute, devono essere versate secondo le medesime modalità previste per l'assegnazione (o la cessione) agevolata dei beni ai soci, ovvero in **due rate**, la prima pari al 60%, scadente il 30 novembre 2016, e la seconda per il residuo 40%, da corrispondersi non oltre il 16 giugno 2017, salvo proroghe.

Il pagamento deve essere effettuato mediante modello F24, secondo i criteri previsti dal **D.Lgs. n. 241/1997**: conseguentemente i debiti relativi alle predette imposte sostitutive possono essere **com-**

pensati con crediti tributari o contributivi vantati dalla società. Per la riscossione, il rimborso e i contenziosi, trovano applicazione le disposizioni stabilite per le imposte sui redditi.

4.3. Effetti fiscali per i soci

La trasformazione in società semplice comporta l'**incremento del costo fiscale della partecipazione**, per un importo pari all'**ammontare assoggettato dalla società ad imposta sostitutiva**: conseguentemente, i maggiori valori insiti nei beni esistenti nel patrimonio della società – tassati con l'imposta sostitutiva dell'8% (o del 10,5% nel caso di società non operativa, o in perdita sistematica, per almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti la trasformazione) – non saranno più assoggettati ad imposizione nel caso di successiva cessione della partecipazione del socio.

Ad esempio, si consideri il caso della Alfa s.r.l. avente un capitale sociale di euro 100.000, interamente versato da due soci al 50%, utilizzato per acquistare l'unico bene iscritto nell'attivo, un bene immobile (euro 100.000): qualora, all'atto della trasformazione, tal cespite abbia un **valore fiscale di trasformazione** (normale o catastale) di euro 250.000, la società – in quanto operativa – è tenuta a versare l'**imposta sostitutiva** dell'8% sul **plusvalore** di euro 150.000. Conseguentemente, il **costo fiscale della partecipazione** di ciascun socio della Alfa s.s. viene incrementato di euro 75.000 – ovvero dell'importo assoggettato dalla società ad imposta sostitutiva (euro 150.000), ripartito in base al peso delle rispettive quote di partecipazione – attestandosi, quindi, ad euro 125.000: ne discende, pertanto, che nell'ipotesi di successiva alienazione della quota di partecipazione, il socio non realizzerà alcun *capital gain*, qualora il corrispettivo di vendita non sia superiore ad euro 125.000. Diversamente, qualora l'immobile fosse stato rivalutato nel bilancio dell'esercizio 2008, per euro 150.000, con **effetti fiscali differiti** – ai fini della determinazione delle plusvalenze e minusvalenze – al periodo d'imposta 2014, la trasformazione non comporterebbe, per la società, l'obbligo di versamento dell'**imposta sostitutiva** dell'8%, per mancanza della differenza positiva, ma sarebbe dovuta quella del **13% sulla riserva di rivalutazione (euro 150.000)**, in quanto qualificabile come in sospensione d'imposta, essendo terminato il "periodo di sorveglianza".

Si rammenta, inoltre, che la trasformazione in società semplice consente – a differenza dell'assegnazione (o della cessione) agevolata dei beni ai soci – di **non interrompere il periodo di possesso** dei singoli cespiti maturato presso la società trasformanda, assumendo, quindi, rilevanza ai fini dell'esclusione da imponibilità dell'eventuale plusvalenza immobiliare di cessione, ai sensi dell'art. 67, co. 1, lett. b), del Tuir (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo III, Parte I).

4.4. Imposte indirette

Ai fini dell'**Iva**, la trasformazione in società semplice ovvero in un soggetto privo della qualifica imprenditoriale – in quanto costituente un'ipotesi di destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 2, co. 2, n. 5), del D.P.R. n. 633/1972) – è **sostanzialmente equivalente**

all'assegnazione dei beni ai soci. L'operazione di trasformazione realizza, pertanto, il presupposto oggettivo dell'Iva, qualora sia stata effettuata all'atto dell'acquisto dei beni la detrazione dell'imposta e viene assoggettata alle stesse regole delineate in materia di assegnazione di beni ai soci (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo III, Parte I, e Capitolo I, Parte III, par. 1), per quanto riguarda sia la qualificazione dell'operazione che i criteri di determinazione della base imponibile di cui all'art. 13, co. 2, lett. c), del D.P.R. n. 633/1972, sia, infine, la procedura della rettifica delle detrazioni.

L'**imposta di registro** è dovuta in misura fissa (euro 200), così come quella ipotecaria e catastale, pari ad euro 200 cadauna (C.M. n. 112/E/1999, Cap. III, Parte II, par. 2).

5. Estromissione degli immobili strumentali dell'imprenditore individuale

L'**art. 1, co. 121, della Legge n. 208/2015** riconosce ai soli imprenditori individuali la facoltà di estromettere gli immobili strumentali, ovvero destinarli dalla propria sfera imprenditore a quella privata: l'agevolazione non è, pertanto, accessibile da parte degli esercenti arti e professioni, e neppure dalle società (che beneficiano già della disciplina delle assegnazioni o cessioni agevolate dei beni ai soci, così come della trasformazione in società semplice).

Non rileva, invece, il regime contabile adottato dall'imprenditore individuale, che può, quindi, essere, indifferentemente, **ordinario o forfetario**. A questo proposito, si ricorda, peraltro, che in passato l'Agenzia delle Entrate aveva riconosciuto l'accesso alla facoltà dell'estromissione anche ai contribuenti minimi di cui all'art. 1, co. 96-117, della Legge 24 dicembre 2007, n. 244 (C.M. 15 aprile 2008, n. 39/E, par. 1): tale orientamento dovrebbe, quindi, ritenersi valido anche con riguardo ai regimi agevolativi introdotti successivamente.

Ai fini dell'esercizio dell'opzione per l'estromissione degli immobili strumentali, è necessario, tuttavia, che **l'imprenditore individuale risulti in attività** in due momenti:

- al **31 ottobre 2015**, data in cui gli immobili strumentali devono risultare posseduti dall'imprenditore individuale;
- al **1° gennaio 2016**, momento a partire dal quale ha efficacia l'estromissione.

In altri termini, possono avvalersi dell'agevolazione i **soggetti che alla data del 31 ottobre 2015 rivestono la qualifica di imprenditore individuale e la conservano fino al 1° gennaio 2016**, data a partire dalla quale assume rilevanza l'esclusione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 1).

L'agevolazione è, pertanto, **preclusa all'imprenditore individuale** che, pur rivestendo tale qualifica al 31 ottobre 2015, l'abbia, **poi, persa, entro il 31 dicembre 2015**, ad esempio perché ha **cessato l'attività**: al ricorrere di tale ipotesi, naturalmente, si era già verificato precedentemente il presupposto dell'imputazione del bene alla sfera privata dell'ex imprenditore individuale, con la conseguente applicazione dell'imposta ordinaria sulle plusvalenze eventualmente realizzate (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 1). Diversamente, è possibile accedere all'estromissione qualora l'impresa

individuale risulti, alla data del 1° gennaio 2016, formalmente posta in **liquidazione** – caso, peraltro, raro – ma la stessa **non sia ancora conclusa** (C.M. n. 39/E/2008, par. 1).

Nella differente ipotesi dello **scioglimento della società di persone**, a seguito del venir meno della pluralità dei soci e della mancata ricostituzione della stessa nel termine di sei mesi (art. 2272 c.c.), l'Amministrazione Finanziaria aveva escluso l'automatica assunzione della qualificazione di imprenditore individuale in capo al socio superstite, in quanto subordinata alla "liquidazione" del patrimonio sociale e all'assegnazione dell'azienda al socio superstite (**R.M. 12 novembre 2008, n. 433/E**). Conseguentemente, se tale subentro non è avvenuto entro il 31 ottobre 2015, non può essere applicata la disciplina agevolativa dell'estromissione degli immobili strumentali.

L'**esclusione** opera anche nel caso dell'imprenditore individuale che abbia concesso in affitto o usufrutto, entro il 31 dicembre 2015, l'unica azienda (C.M. n. 39/E/2008, par. 1, e C.M. n. 40/E/2002, par. 1.3.2): in tale circostanza, infatti, il contribuente ha **perso la qualifica di imprenditore commerciale** – come desumibile anche dall'art. 67, co. 1, lett. h), del Tuir – e, quindi, la possibilità di usufruire dell'estromissione agevolata di eventuali immobili strumentali posseduti al 31 ottobre 2015. Al ricorrere di tale ipotesi, tutti i beni che fanno parte dell'azienda concessa in affitto restano beni relativi all'impresa e, in caso di successiva cessione dell'azienda stessa, concorreranno alla formazione dell'eventuale plusvalenza realizzata (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 1).

La disciplina agevolativa **non è applicabile**, inoltre, nei confronti degli **enti non commerciali**, in quanto non sono espressamente richiamati dall'art. 1, co. 121, della Legge n. 208/2015.

Il beneficio è, invece, **ammissibile** per l'**erede dell'imprenditore individuale** deceduto successivamente al 31 ottobre 2015, purché abbia **proseguito l'attività del *de cuius* in forma individuale**: analogamente, il diritto all'estromissione spetta al **donatario** dell'azienda dell'imprenditore individuale, che abbia proseguito l'attività imprenditoriale del donante, assumendo – ai sensi dell'art. 58, co. 1, del Tuir – i medesimi valori riconosciuti nei confronti del dante causa (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 1).

5.1. Beni agevolabili

L'**art. 1, co. 121, della Legge n. 208/2015** stabilisce che l'imprenditore individuale può estromettere esclusivamente gli **immobili strumentali di cui all'art. 43, co. 2, del Tuir, posseduti dall'imprenditore individuale al 31 ottobre 2015**. Si tratta, quindi, dei seguenti beni:

- **immobili strumentali per natura**, intendendosi per tali quelli che per le proprie caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche qualora non siano impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa o non lo siano direttamente, in quanto concessi a terzi in locazione o comodato. Si tratta di immobili accatastati nella categoria B, C, D ed E e – se la destinazione ad ufficio è prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria – A/10 (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 2);

- **immobili strumentali per destinazione**, ovvero utilizzati esclusivamente e direttamente per l'esercizio dell'impresa, indipendentemente dalle caratteristiche specifiche. L'estromissione agevolata è, pertanto, possibile per gli **immobili usati dall'imprenditore individuale in maniera esclusiva e diretta** per l'esercizio dell'impresa. Sul punto, la giurisprudenza di legittimità ritiene che rientrano in tale categoria gli immobili che *"abbiano come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali sì da non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui sono inseriti"* (Cass. 5 giugno 1991, n. 6378). A questo proposito, si rammenta che l'Amministrazione Finanziaria ha riconosciuto la strumentalità per destinazione ad un terreno di un'impresa edile adibito da quest'ultima a deposito di materiale a cielo aperto (R.M. 16 febbraio 1982, n. 7/1579). Si segnala, inoltre, che l'abitazione del custode annessa ad un opificio industriale è stata considerata anch'essa un immobile strumentale (R.M. 4 febbraio 1982, n. 9/885).

La possibilità di estromissione riguarda, in presenza degli altri presupposti applicativi individuati dal co. 121 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015, **anche gli immobili posseduti in comunione dall'imprenditore individuale**, per la sola quota di pertinenza di costui (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 2).

Iscrizione nell'inventario

Gli immobili strumentali, per natura o destinazione, di cui all'art. 43, co. 2, del Tuir, **acquisiti a partire dal 1° gennaio 1992**, si considerano relativi all'impresa individuale – ai sensi dell'art. 65, co. 1, del Tuir – soltanto se indicati nell'**inventario** redatto in base alle disposizioni dell'art. 2117 c.c.: per le **imprese in contabilità semplificata** ai sensi dell'art. 66 del Tuir, rilevano l'annotazione nel **registro dei beni ammortizzabili** o le modalità stabilite dall'art. 13 del D.P.R. 7 dicembre 2001, n. 435 e dall'art. 2, co. 1, del D.P.R. 21 dicembre 1996, n. 695 (**registro Iva acquisti**). Diversamente, per quanto concerne gli **immobili acquisiti entro il 31 dicembre 1991**, l'**iscrizione nell'inventario** era richiesta – ai fini della qualificazione di "bene relativo all'impresa" – per i soli immobili strumentali per natura. Conseguentemente, fermi restando gli altri presupposti applicativi individuati dal co. 121 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015, possono essere estromessi (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 2):

- gli **immobili strumentali per destinazione, acquisiti entro il 31 dicembre 1991, a prescindere dalla loro iscrizione nell'inventario**, mentre per quelli acquisiti dal 1° gennaio 1992 è richiesta la loro iscrizione nell'inventario (o, per i soggetti in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili);
- gli **immobili strumentali per natura**, purché siano **iscritti nell'inventario**, indipendentemente dalla data di acquisizione.

Gli immobili che **non soddisfano tale requisito** non possono formare oggetto dell'estromissione

agevolata, al pari dei **beni adibiti promiscuamente** all'esercizio dell'impresa, in quanto **non si considerano beni relativi all'impresa**, bensì già appartenenti alla sfera privata dell'imprenditore (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 2).

Immobili esclusi

La disciplina agevolativa **non è, pertanto, applicabile** agli immobili diversi da quelli strumentali, come, ad esempio, quelli **merce**, ovvero alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa individuale (come i fabbricati costruiti dall'imprenditore edile destinati alla vendita e qualificati come rimanenze di magazzino). È, quindi, **differente il campo di applicazione** di tale normativa rispetto a quella riguardante le **assegnazioni agevolate**: l'unico **punto in comune** è rappresentato dagli **immobili strumentali per natura**, integrato per l'imprenditore individuale dall'ulteriore requisito temporale del possesso al 31 ottobre 2015. Gli immobili strumentali per destinazione possono, invece, formare oggetto esclusivamente dell'estromissione da parte dell'imprenditore individuale, essendo, invece, esclusi dalla disciplina prevista per le società (art. 1, co. 115, della Legge n. 208/2015).

Immobile	Estromissione agevolata (imprenditore individuale)	Assegnazione agevolata (società)
Strumentale per natura	SI	SI, se non utilizzato direttamente nell'attività dell'impresa
Strumentale per destinazione	SI	NO
Merce	NO	SI
Patrimonio	NO	SI

In base ai passati orientamenti dell'Amministrazione Finanziaria, si dovrebbero ritenere **esclusi dall'agevolazione** i seguenti beni:

- **immobili di civile abitazione** (accatastati nella categoria A, ad eccezione degli A/10), **utilizzati promiscuamente** per l'esercizio dell'impresa e le esigenze personali o familiari dell'imprenditore individuale;
- **immobili in leasing**, in quanto si tratta di **cespiti detenuti** (R.M. 8 maggio 2008, n. 188/E), e **non posseduti** – come, invece, richiesto per l'estromissione agevolata – in forza della proprietà o di altro diritto reale;
- **immobili** che, anteriormente al 1° gennaio 2016, sono stati ceduti oppure già destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'art. 86, co. 1, del Tuir (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 2).

Il fatto che l'art. 1, co. 121, della Legge n. 208/2015 circoscriva al **31 ottobre 2015** la **verifica della strumentalità e del possesso degli immobili**, dovrebbe indurre a ritenere che l'estro-

missione non possa riguardare quelli strumentali esclusivamente per destinazione che, a tale data, risultavano **concessi a terzi**, a qualunque titolo: la concessione a terzi dell'immobile ne esclude, infatti, la strumentalità per destinazione, poiché non consente di configurare l'utilizzo in via esclusiva per l'esercizio dell'impresa (Cass. 6 luglio 2004, n. 12386; Cass. 1° luglio 1994, n. 6256). In tal senso, si è espressa anche l'Amministrazione Finanziaria, che ha escluso la strumentalità per destinazione degli immobili abitativi locati a terzi e ritenuto questi ultimi oggetto, più che strumento, dell'attività propria dell'impresa (R.M. n. 9/885/1982).

Diversamente, qualora l'immobile **concesso a terzi** sia accatastato nelle categorie A/10, B, C, D oppure E è già **strumentale per natura** a norma dell'art. 43, co. 2, del Tuir e, pertanto, può essere estromesso in modo agevolato: tale posizione era già stata sostenuta dalla C.M. n. 39/E/2008, par. 2, secondo cui *"considerato il carattere oggettivo della strumentalità per natura, gli immobili così qualificati possono essere estromessi dal regime d'impresa anche se non siano impiegati nel ciclo produttivo dell'impresa o non lo siano direttamente, perché dati a terzi in locazione o comodato"*.

Rimane, inoltre, fermo che l'agevolazione deve ritenersi prospettabile se la concessione a terzi – ad esempio, in virtù di un contratto di locazione – dell'immobile strumentale per destinazione è intervenuta **a partire dall'1.11.2015 (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 2)**.

5.2. Imposta sostitutiva

L'estromissione degli immobili strumentali, da parte dell'imprenditore individuale, rappresenta ordinariamente – in assenza di una disciplina agevolativa – un'ipotesi di destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 58, co. 3, del Tuir), e in quanto tale è suscettibile di comportare il realizzo di una **plusvalenza imponibile**, pari alla differenza tra il valore normale dell'immobile estromesso e il suo costo fiscalmente riconosciuto non ammortizzato (art. 86, co. 3, del Tuir).

L'art. 1, co. 121, della Legge n. 208/2015 stabilisce, tuttavia, che sulla **differenza positiva tra il valore normale dei beni estromessi** – o, in alternativa, il loro **valore catastale** di cui all'art. 52, co. 4, del D.P.R. n. 131/1986 – e il loro **costo fiscalmente riconosciuto** è dovuta un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap, pari all'**8%**: tale norma stabilisce altresì, come anticipato, che si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nei precedenti co. 115-120, riguardanti l'assegnazione e la cessione agevolata dei beni ai soci.

Qualora l'immobile estromesso sia posseduto dall'imprenditore individuale **in regime di comunione**, l'imposta sostitutiva si applica sulla quota del valore di pertinenze dell'imprenditore (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 4).

Valore normale

Il valore normale è, generalmente, desunto dall'art. 9 del Tuir, ma l'art. 1, co. 117, della Legge n.

208/2015 – richiamato, come anticipato, dal successivo co. 121, con riguardo all'imprenditore individuale – ammette una **deroga** a tale principio generale: è, infatti, stabilito che per gli **immobili** – su richiesta dell'imprenditore individuale, 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 dall'art. 52, co. 4, primo periodo, del D.P.R. n. 131/1986 (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 4).

Categoria catastale	Rendita "base"	Ulteriori rivalutazioni	Valore catastale
Terreni agricoli	RD x 75 x 1,25	20%	RD x 112,5
A (esclusi A/10)	RC x 100 x 1,05	20%	RC x 126
A prima casa	RC x 100 x 1,05	10%	RC x 115,5
A/10	RC x 50 x 1,05	20%	RC x 63
B	RC x 100 x 1,05	20% + 40%	RC x 176,40
C (esclusi C/1)	RC x 100 x 1,05	20%	RC x 126
C/1	RC x 34 x 1,05	20%	RC x 42,84
D	RC x 50 x 1,05	20%	RC x 63
E	RC x 34 x 1,05	20%	RC x 42,84

La suddetta **deroga non è, pertanto, prospettabile per le aree edificabili**, in quanto per esse non esiste, a norma di legge, un valore catastale determinato a norma dell'art. 52 del D.P.R. n. 131/1986: conseguentemente, ai fini dell'estromissione agevolata di tali terreni – diversi da quelli agricoli – è necessario fare riferimento al valore normale.

Al di fuori del caso di beni immobili rappresentati da aree edificabili, si ipotizzi che venga assunto il **valore catastale**, in luogo di quello normale, e questo sia **inferiore al costo fiscalmente riconosciuto**, come nel caso di immobili rivalutati nelle scritture contabili dell'anno 2008, con effetti fiscali differiti, ai fini del calcolo delle plusvalenze e minusvalenze, al periodo d'imposta 2014: in questa circostanza, non vi sarebbe un differenziale positivo da assoggettare ad imposta sostitutiva – si avrebbe una **minusvalenza** (indeducibile a norma dell'art. 101 del Tuir, in quanto non derivante da una cessione a titolo oneroso) – e, quindi, **l'imprenditore individuale non dovrebbe versare nulla a titolo di imposta sostitutiva, pur potendo comunque beneficiare del regime agevolato** (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 4). Ad esempio, se l'immobile agevolabile ha un valore normale di euro 500.000 ed uno catastale di euro 300.000, ed un costo fiscalmente riconosciuto non ammortizzato di euro 350.000, è possibile procedere all'estromissione al valore catastale (euro 300.000) e, quindi, senza dover pagare l'imposta sostitutiva, poiché il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile oggetto di esclusione dal patrimonio dell'impresa individuale (euro 350.00) è superiore al valore fiscale di estromissione (euro 300.000).

Costo fiscalmente riconosciuto

È, pertanto, necessario fare riferimento alla configurazione di costo fiscalmente riconosciuto prevista dall'art. 110, co. 1, del Tuir, considerando il **valore iscritto nel registro dei beni ammortizzabili al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte sino al periodo d'imposta 2015**, e tenendo conto di eventuali rivalutazioni fiscalmente rilevanti: in sede di determinazione del valore fiscalmente riconosciuto dei fabbricati, è altresì necessario tenere conto del **valore attribuito alle aree occupate dalla costruzione al lordo degli ammortamenti non deducibili**, a norma dell'art. 36, co. 7, del D.L. n. 223/2006 (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 4).

È, inoltre, opportuno prestare particolare attenzione ai **beni rivalutati in passato**:

- se il cespite è stato rivalutato **ai soli fini civilistici**, a norma dell'art. 15, co. 16 e ss., del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, deve essere assunto come **costo fiscale** quello **ante-rivalutazione**. Diversamente, qualora l'iscrizione dei maggiori valori sia stata operata **anche ai fini fiscali**, l'effetto tributario si è prodotto – con riguardo alla determinazione delle plusvalenze e minusvalenze – a partire dal periodo d'imposta 2014: conseguentemente, **il costo fiscale ricomprende anche la rivalutazione effettuata nelle scritture contabili dell'anno 2008**;
- nel caso in cui i maggiori valori siano stati iscritti, nell'**esercizio 2013**, ai sensi dell'art. 1, co. 140-146, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147, gli effetti fiscali della rivalutazione – con riferimento al calcolo di plusvalenze e minusvalenze – si sarebbero prodotti soltanto dal periodo d'imposta 2017. Conseguentemente, in sede di computo della base di calcolo dell'imposta sostitutiva da estromissione, è necessario considerare il costo fiscalmente riconosciuto, che è quello **ante-rivalutazione**.

Si ricorda, inoltre, che – nel caso di estromissione di un **fabbricato acquisito ad un corrispettivo unitario** (c.d. *prezzo a corpo*), avente una parte strumentale agevolabile e una abitativa priva dei benefici di legge – l'Agenzia delle Entrate ritiene corretto attribuire alla **quota agevolabile un costo d'acquisto proporzionale** al rapporto tra la **rendita catastale** di tale unità immobiliare e il totale delle rendite catastali delle particelle che formano il fabbricato (R.M. 4 luglio 2008, n. 280/E): dall'importo così ottenuto dovranno, poi, essere scomutate le quote di ammortamento già dedotte sino al periodo d'imposta 2015.

Modalità di versamento dell'imposta sostitutiva

Il suddetto tributo dell'8%, gravante sugli eventuali plusvalori da estromissione, deve essere versato in **due rate** (art. 1, co. 120, della Legge n. 208/2015):

- **60%, entro il 30 novembre 2016**;
- 40%, non oltre il 16 giugno 2017.

Il pagamento deve essere effettuato mediante modello F24, secondo i criteri previsti dal **D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241**: conseguentemente, il debito relativo all'imposta sostitutiva può essere **com-**

pensato con crediti tributari o contributivi vantati dall'imprenditore individuale. Per la riscossione, il rimborso e i contenziosi, trovano applicazione le disposizioni stabilite per le imposte sui redditi.

5.3. Disciplina Iva

L'estromissione **non è soggetta alle imposte d'atto** (registro, ipotecaria e catastale), in quanto non comporta il trasferimento dell'immobile ad un altro soggetto, ma esclusivamente un mutamento del regime fiscale, dalla sfera imprenditoriale a quella privata della medesima persona fisica.

Ai fini dell'Iva, analogamente all'assegnazione (o cessione) agevolata dei beni ai soci e alla trasformazione in società semplice, **non sono previste disposizioni speciali**, con l'effetto che l'imposta sul valore aggiunto deve essere applicata nei **modi ordinari**. In primo luogo, è necessario chiedersi se l'assegnazione agevolata rientri nell'ambito di operatività dell'Iva: qualora il bene interessato sia stato **originariamente acquistato senza addebito dell'Iva (ad esempio, acquisto da un privato o prima del 1973, oppure da un'impresa che ha applicato il regime dell'esenzione)**, la successiva assegnazione rappresentata un'operazione **fuori campo Iva**.

Al di fuori di tale ipotesi, l'estromissione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di **autoconsumo rilevante ai fini Iva**: l'art. 2, co. 2, n. 5), del D.P.R. n. 633/1972 stabilisce, infatti, che costituisce una cessione di beni *"la destinazione di beni all'uso o al consumo personale o familiare dell'imprenditore [...], anche se determinata da cessazione dell'attività, con esclusione di quei beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19"*. Conseguentemente, nel caso di estromissione del fabbricato strumentale, è necessario osservare le disposizioni dell'art. 10, co. 1, n. 8-ter), del D.P.R. n. 633/1972:

- **Iva obbligatoria**, se l'estromissione è effettuata dall'**imprenditore individuale di costruzione o ristrutturazione, entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori**;
- **regime naturale dell'esenzione, con possibilità di optare per l'imponibilità Iva**, in tutti i casi diversi da quello di cui al punto precedente (imprenditore individuale di costruzione o ristrutturazione che esegue l'estromissione oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori, oppure imprenditore individuale diverso da quello di costruzione o ristrutturazione). Sul punto, si potrebbe, peraltro, **dubitare della facoltà di optare per l'imponibilità Iva** – al di là di ogni valutazione sulla convenienza di tale scelta – in quanto l'estromissione, a differenza della cessione a titolo oneroso o dell'assegnazione, **non prevede un formale atto di trasferimento del bene** nel quale è possibile esercitare la relativa opzione per l'addebito dell'imposta sul valore aggiunto.

Natura dell'impresa individuale che estromette	Regime Iva
Impresa individuale di costruzione o ristrutturazione, che effettua l'estromissione entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori	Imponibile (Iva obbligatoria)
Impresa individuale di costruzione o ristrutturazione, che esegue l'estromissione oltre 5 anni dall'ultimazione dell'intervento	Esente, con possibilità di optare per l'imponibilità Iva

Impresa individuale diversa da quella di costruzione o ristrutturazione	Esente, con possibilità di optare per l'imponibilità Iva
Impresa individuale che aveva acquistato il fabbricato senza addebito dell'Iva	Fuori campo

Naturalmente, nell'ipotesi di **opzione per l'imponibilità Iva**, qualora venga ritenuta prospettabile, non trova applicazione il meccanismo dell'inversione contabile (c.d. *reverse charge*) di cui all'art. 17, co. 6, lett. a-*bis*), del D.P.R. n. 633/1972, in quanto l'estromissione è effettuata a beneficio di un privato.

Nel caso di adozione del **regime naturale dell'esenzione**, si potrebbe porre il problema della **rettifica della detrazione Iva** a suo tempo detratta: l'autoconsumo rientra, infatti, tra le fattispecie che l'art. 19-*bis*2, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972 assoggetta all'obbligo della **rettifica della detrazione Iva per il cambio di destinazione dei beni ammortizzabili** che si verifica nell'anno del loro acquisto (o di quello di ultimazione) e nei successivi 9 periodi d'imposta, ai sensi dell'art. 19-*bis*2, co. 8, del D.P.R. n. 633/1972). Al ricorrere di tale ipotesi, la rettifica dell'Iva detratta è determinata con riferimento a tanti decimi dell'imposta quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio: l'imputazione del tributo ai fabbricati ovvero alle singole unità immobiliari, soggetti a rettifica, che siano **compresi in edifici acquistati, costruiti o ristrutturati unitariamente**, deve essere determinata sulla base di parametri unitari (metro quadrato o cubo o similari), rispettosi della proporzionalità tra l'onere complessivo dell'Iva relativa agli oneri di acquisto, costruzione o ristrutturazione e la parte di costo dei fabbricati o unità immobiliari specificamente attribuibile alle operazioni che non danno diritto alla detrazione dell'imposta.

L'**obbligo di rettifica della detrazione** sussiste anche nel caso dell'**immobile acquistato senza addebito dell'Iva** (da un privato o prima del 1973 o in esenzione), sul quale siano state successivamente sostenute spese incrementative a fronte delle quali è stata detratta l'Iva (C.M. 13 maggio 2002, n. 40/E, par. 1.4.11): l'estromissione di tale bene, come anticipato, costituisce un'operazione "fuori campo Iva".

L'estromissione in regime di esenzione Iva **non dovrebbe, invece, comportare** l'obbligo di **rettifica della detrazione a seguito del mutamento del regime fiscale delle operazioni attive** di cui all'art. 19-*bis*2, co. 3, del D.P.R. n. 633/1972.

L'operazione esente non è neppure suscettibile di incidere negativamente sul calcolo del **pro rata di detraibilità**, in quanto da esso sono **escluse le cessioni di beni ammortizzabili** (art. 19-*bis*, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972): in altri termini, l'estromissione dell'immobile non genera l'obbligo di rettifica della detrazione da variazione del pro rata disciplinata dall'art. 19-*bis*2, co. 4, del D.P.R. n. 633/1972.

5.4. Esercizio dell'opzione

L'estromissione, in presenza dei presupposti applicativi individuati dal co. 121 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015, doveva essere eseguita **entro il 31 maggio 2016, con efficacia a partire dal 1° gennaio 2016**. Tale disposizione non stabilisce, tuttavia, le relative formalità di esercizio dell'opzione per l'esclusione dal patrimonio dell'impresa individuale di uno o più immobili strumentali, salvo prevedere il pagamento dell'imposta sostitutiva, se dovuta, come illustrato in precedenza.

Per quanto concerne, invece, le specifiche modalità di esercizio dell'opzione, non essendo previste apposite disposizioni, **assume rilevanza il comportamento del contribuente**, inteso come gli *"adempimenti dell'imprenditore che presuppongano la volontà di escludere i beni immobili strumentali per destinazione dal patrimonio dell'impresa, fermo restando il perfezionamento dell'opzione con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi"* (C.M. n. 26/E/2016, Capitolo IV, par. 3) del valore dei beni estromessi e della relativa imposta sostitutiva (R.M. n. 82/E/2009). Ad esempio, può considerarsi comportamento che esprime in modo concludente la volontà di estromettere gli immobili la **contabilizzazione dell'estromissione sul libro giornale** oppure – per gli imprenditori individuali in contabilità semplificata – sul registro dei beni ammortizzabili.

L'omesso, l'insufficiente o il tardivo **versamento della relativa imposta sostitutiva** non rileva, pertanto, ai fini del perfezionamento dell'estromissione: al ricorrere di tali ipotesi, **il tributo non versato è iscritto a ruolo** ai sensi degli art. 10 e ss. del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, ferma restando la possibilità per il contribuente di avvalersi dell'istituto del **ravvedimento operoso** di cui all'art. 13 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 472.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, ricordato che l'eventuale **mancata compilazione della corrispondente sezione del Modello Unico – Persone Fisiche**, relativa all'operazione di estromissione dei beni, può essere **sanata** al più tardi entro i termini di cui all'art. 2, co. 7, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322 del 1998, ovvero **non oltre 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione dei redditi** e, quindi, entro il 29 dicembre 2017. Questo orientamento dell'Amministrazione Finanziaria si fonda sul presupposto che anche le **dichiarazioni rettificative di precise scelte negoziali**, se presentate entro il suddetto termine, possono efficacemente sostituire la dichiarazione originaria, ferma restando l'applicazione della sanzione amministrativa per la tardiva presentazione del modello Unico (R.M. 14 ottobre 2002, n. 325/E). In altre parole, è stata **esclusa la possibilità di procedere all'integrazione della dichiarazione**, entro il diverso termine stabilito dal successivo co. 8, applicabile *"per correggere errori od omissioni mediante successiva dichiarazione"*, da presentare non oltre i termini stabiliti dall'art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

L'Agenzia delle Entrate, coerentemente con la **R.M. 14 ottobre 2002, n. 325/E**, ritiene, infatti, che dalle ipotesi dell'errore e dell'omissione – previste dall'art. 2, co. 8, del D.P.R. n. 322/1998 – debba essere tenuta distinta quella del **mero ripensamento** sull'indicazione di precise scelte già operate dal contribuente in sede di dichiarazione: in virtù di tale considerazione, l'Amministrazione Finanziaria

è, quindi, giunta alla considerazione che la **mancata indicazione** nel modello Unico – entro i più ampi termini di cui all’art. 2, co. 7, del D.P.R. n. 322/1998 – deve intendersi come **manifestazione della scelta di non optare per l’estromissione**. Sul punto, si deve, peraltro, osservare che si tratta di un’impostazione che potrebbe risultare **particolarmente penalizzante** qualora, in virtù del comportamento concludente, si evinca **inequivocabilmente** – in base ad elementi oggettivi, come, ad esempio, l’**indicazione nelle scritture contabili** o la circostanza che **i canoni di affitto non sono più fatturati con l’applicazione dell’Iva** (qualora il contribuente avesse in precedenza esercitato l’opzione prevista dall’art. 10, co. 1, n. 8), del D.P.R. n. 633/1972) – che l’immobile è entrato nella sfera privata dell’imprenditore individuale.

Effetto dell’opzione

L’esercizio della facoltà di estromissione degli immobili strumentali, posseduti dall’imprenditore individuale al 31 ottobre 2015, produce una specifica conseguenza: il **regime fiscale dei beni** esclusi dal patrimonio aziendale diviene, a partire **dal 1° gennaio 2016**, quello previsto per i soggetti non imprenditori, ai fini delle imposte sia dirette che indirette. A questo proposito, si segnala il caso particolare che potrebbe interessare gli **immobili strumentali locati nel corso del 2016**, prima dell’esclusione degli stessi dal patrimonio dell’impresa: atteso che l’opzione per l’estromissione è esercitata entro il 31 maggio 2016, ma produce effetto dal precedente 1° gennaio 2016, può accadere che l’imprenditore individuale abbia **fatturato con applicazione dell’Iva** – per opzione, in deroga al regime naturale dell’esenzione (art. 10, co. 1, n. 8), del D.P.R. n. 633/1972 – **i canoni maturati** in tale orizzonte temporale, che, però, sono relativi ad un immobile che dal 1° gennaio 2016 è detenuto dal contribuente non più come imprenditore, bensì come mero privato. Al ricorrere di tale ipotesi, è, pertanto, necessario **rettificare tale comportamento**, ripristinando la situazione che si sarebbe verificata se, dal 1° gennaio 2016, il proprietario degli immobili estromessi avesse addebitato come privato i canoni di locazione, coerentemente con la **R.M. 20 ottobre 2008, n. 390/E**:

- emettere la **nota di variazione Iva per la sola imposta addebitata** al conduttore dal 1° gennaio 2016, in quanto – per effetto dell’opzione esercitata dall’imprenditore individuale – l’immobile estromesso si considera **detenuto a titolo personale** del contribuente sin dall’inizio del periodo d’imposta 2016. Conseguentemente, a partire da tale data, i corrispettivi della locazione non sono più soggetti all’applicazione dell’imposta sul valore aggiunto;
- comunicare l’estromissione all’Agenzia delle Entrate, a norma dell’**art. 19, co. 1, del D.P.R. n. 131/1986**, secondo cui *"il verificarsi di eventi che, a norma del presente testo unico, diano luogo ad ulteriore liquidazione di imposta **devono essere denunciati entro 20 giorni**, a cura delle parti contraenti o dei loro aventi causa e di coloro nel cui interesse è stata richiesta la registrazione, all’ufficio che ha registrato l’atto al quale si riferiscono"*. Questo termine per l’integrazione decorre dalla data di perfezionamento dell’estromissione.

Tale adempimento è, pertanto, finalizzato alla **riliquidazione dell'imposta di registro**, dall'**1%** originariamente previsto per la locazione dell'immobile strumentale da parte dell'imprenditore individuale (art. 5, co. 1, lett. a-*bis*), della Tariffa, Parte I, del D.P.R. n. 131/1986) alla maggior misura del **2%**, stabilita per i canoni d'affitto del medesimo immobile a cura dello **stesso proprietario nella veste di privato** (art. 5, co. 1, lett. b), della Tariffa, Parte I, del D.P.R. n. 131/1986), relativi al periodo contrattuale decorrente dal 1° gennaio 2016.

L'integrazione dell'imposta di registro dovrà essere effettuata secondo specifiche modalità, differenziate in base alla decorrenza del relativo atto di locazione:

- **contratto di locazione già in corso al 1° gennaio 2016:** la riliquidazione del tributo deve essere riferita alla durata contrattuale che va dal 1° gennaio 2016 – data di efficacia dell'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale – al termine del periodo per il quale è stata pagata l'imposta di registro con l'aliquota dell'1%;
- **contratto di locazione successivo al 1° gennaio 2016:** la durata contrattuale interessata dalla rettifica del tributo è quella decorrente dalla data di inizio di validità del contratto a quella di conclusione del periodo per il quale è già stata pagata l'imposta di registro con l'aliquota dell'1%.