



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Assegnazione/cessione agevolata dei beni ai soci e trasformazione in società semplice

(Circolare n. 3 dell' 11 febbraio 2016)

Indice

1. Principi generali	3
2. Assegnazione o cessione agevolata dei beni ai soci	4
2.1. Società interessate	4
2.2. Soci assegnatari o cessionari	7
2.3. Beni agevolabili	9
2.4. Imposte sostitutive	11
2.5. Effetti fiscali per i soci	16
2.6. Imposte indirette	17
3. Trasformazione in società semplice	18
3.1. Presupposti applicativi	19
3.2. Conseguenze tributarie per la società	20
3.3. Effetti fiscali per i soci	20
3.4. Imposte indirette	21

1. 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 nella sfera privata dei soci alcune tipologie di beni, sulla base di specifiche disposizioni agevolative, **entro il prossimo 30 settembre 2016**. 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 distribuisce una parte del proprio patrimonio netto ai componenti della compagine sociale. In altri termini, a fronte dell'assegnazione dei beni ai soci, la società annulla proprie riserve (di utili, capitale o in sospensione d'imposta);
- la **cessione agevolata dei beni ai soci**, che non comporta, quindi, una diminuzione del patrimonio netto della società, in quanto l'operazione è effettuata esclusivamente sulla base di un corrispettivo, senza comportare l'annullamento di riserve di patrimonio netto;
- la **trasformazione in società semplice**, ovvero da soggetto societario titolare di reddito d'impresa ad 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 (Tuir), per la non imponibilità delle plusvalenze derivanti dalla cessione immobiliari.

Le suddette norme propongono una disciplina agevolativa simile a quella prevista dall'art. 29 della Legge 27 dicembre 1997, n. 449: **in attesa dei relativi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate**, è possibile fare riferimento ai passati orientamenti dell'Amministrazione Finanziaria, ove compatibili, contenuti soprattutto nelle **C.M. 21 maggio 1999, n. 112/E e 13 maggio 2002, n. 40/E**.

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 fiscalmente riconosciuto del bene agevolabile assegnato o ceduto al socio. Peraltro, tale tributo è elevato al **10,50%** qualora la **società assegnante o cedente** sia risultata **non operativa 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;

- 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'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;
- 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**.

Si segnala, inoltre, che il co. 121 dell'art. 1 della Legge n. 208/2015 ha, invece, introdotto la possibilità per l'**imprenditore individuale** di optare – **entro il 31 maggio 2016**, con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2016 – per l'**estromissione** dal patrimonio della propria impresa degli immobili strumentali posseduti alla data del 31 ottobre 2015: in ogni caso, sono applicabili, se possibile, i co. 115-120 previste per le società. Tale novità normativa, riguardante l'imprenditore individuale, formerà oggetto di una successiva Circolare.

2. 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.

2.1. 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: tale **elenco tassativo** – per effetto del quale dovrebbero ritenersi esclusi i consorzi, le società cooperative e gli enti non commerciali – dovrebbe, tuttavia, ammettere una deroga, coerentemente con il passato orientamento dell'Amministrazione Finanziaria (**C.M. n. 112/E/1999**), con riferimento alle società di armamento e quelle di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali, in quanto **equiparate alle società in nome collettivo e a quelle in accomandita semplice**.

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 nelle 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**, 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: 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 – dei **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 respon-

sabilità 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**.

2.2. 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, è comunque necessario fare riferimento all'esistenza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015. Nel caso di **socio di società di capitali**, peraltro, si dovrebbe ritenere necessario che, alla data del 30 settembre 2015, tale soggetto fosse già legittimato ad esercitare i propri diritti di socio: in altre parole, entro questa data – ai fini dell'accesso alle disposizioni agevolative in commento – avrebbe già dovuto essere **iscritto, presso il Registro delle Imprese**, l'atto di trasferimento avente data certa, in virtù del quale il socio è divenuto tale.

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 sul successivo paragrafo – a beneficio di **soci persone giuridiche, oppure non residenti in Italia**. 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 delle norme di favore usufruissero 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: 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 caso 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:

- **erede** subentrato al *de cuius* (socio al 30 settembre 2015);
- **società fiduciaria** socio al 30 settembre 2015, a condizione che si dimostri che il rapporto fiduciario è anteriore al 1° ottobre 2015;
- **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.

2.3. 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);
- **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 scuole guida o dalle imprese di autonoleggio.

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: i benefici dovrebbero, inoltre, essere esclusi con riguardo all'attribuzione di diritti reali parziali sui beni agevolabili, come, ad esempio, l'usufrutto.

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**, 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. 112/E/1999, Cap. I, Parte I, par. 3.1), poiché la stessa è stata cessata presso tale immobile, in quanto già svolta presso altre unità operative.

Tipologia di bene immobile	Qualificazione per l'assegnazione (o la cessione)
Immobilabile A/3 merce	Agevolabile
Immobilabile A/3 locato	Agevolabile
Immobilabile 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.

Per quanto concerne le **società immobiliari di gestione**, si ricorda che non sono considerati strumentali – e, quindi, possono formare oggetto di assegnazione (o cessione) agevolata – i beni che costituiscono l'oggetto dell'attività imprenditoriale, ovvero sono **destinati alla locazione** (Cass. 13 ottobre 1983, n. 1367; C.M. n. 112/E/1999, Capitolo I, Parte I, par. 3.1). In altri termini, sono agevolabili le assegnazioni (o le cessioni) ai soci dei beni immobili concessi in locazione a terzi da parte della società immobiliare di gestione, a prescindere dal fatto che rientrino nelle categorie catastali che qualificano, in via ordinaria, gli immobili strumentali (A/10, B, C, D ed E) oppure quelli abitativi (A, ad eccezione degli A/10).

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**. Quest'ultimo atto, 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 pure beni non agevolati**: 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 le operazioni aventi ad oggetto beni non agevolabili saranno soggette alle regole ordinarie di tassazione.

Si osserva 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, nonostante l'assegnazione (o la cessione) agevolata effettuata nell'anno 2016 (entro il 30 settembre),

i beni agevolabili assegnati o ceduti concorrono comunque alla **determinazione dei ricavi minimi relativi al periodo d'imposta 2015**.

2.4. Imposte sostitutive

L'art. 1, co. 116, della Legge n. 208/2015 stabilisce che sulla **differenza tra il valore normale dei beni assegnati/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%**. Tale misura è, tuttavia, elevata al **10,50%** se la società è risultata **non operativa 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, è necessario avere riguardo – ai fini dell'individuazione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva – ai periodi d'imposta 2013, 2014 e 2015 (quest'ultimo ancora da chiudere, considerando che il relativo bilancio sarà redatto, a termini di legge, nel corso della primavera 2016). A questo proposito, 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**: 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). In base al dato letterale dell'art. 1, co. 116, della Legge n. 208/2015, si dovrebbe ritenere che la società in perdita sistematica sia tenuta ad applicare **l'imposta sostitutiva del 10,50%** soltanto qualora non sia operativa in almeno due dei tre periodi d'imposta precedenti l'assegnazione, la cessione o la trasformazione in società semplice.

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 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	40%	RC x 147
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** (che, secondo una parte della dottrina, sarebbe deducibile se derivante da cessione a titolo oneroso, ma non di assegnazione, a norma dell'art. 101, co. 1, del Tuir) – e, quindi, **la società non dovrebbe versare nulla a titolo di imposta sostitutiva, pur potendo comunque beneficiare**

del regime agevolato (in tal senso, si veda quanto affermato dalla C.M. n. 40/E/2002, par. 1.4.9, a superamento di quanto, invece, sostenuto dalla C.M. n. 112/E/1999). In tale situazione, è, tuttavia, necessario considerare i **riflessi in capo al socio assegnatario o cessionario**, in quanto avrà un costo fiscalmente riconosciuto pari al valore considerato ai fini della determinazione della base di calcolo dell'imposta sostitutiva: in altri termini, qualora il socio abbia intenzione di **alienare entro breve termine**, o comunque prima del decorso del quinquennio, 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. 112/E/1999), 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'art. 1, co. 117, ultimo periodo, della Legge n. 208/2015 ha, inoltre, precisato 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.

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

Costo fiscalmente riconosciuto

È, pertanto, necessario fare riferimento alla configurazione di costo fiscalmente riconosciuto prevista dall'art. 110, co. 1, del Tuir, prestando peculiare 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 considerato come **costo fiscale** quello **ante-rivalutazione**. Diversamente, se quell'iscrizione dei maggiori valori è 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 dei **beni rivalutati nel bilancio 2013**, in base all'art. 1, co. 140-146, della Legge 27 dicembre 2013, n. 147: 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 di 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.

2.5. 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** e, quindi, assume rilevanza per costui. A questo proposito, è necessario operare una distinzione, in virtù della tipologia di **riserva annullata dalla società per effetto dell'assegnazione del bene al socio**:

- **riserva di utili**: la tematica si pone 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 dalle rispettive quote di partecipazione. 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 (C.M. n. 112/E/1999, Cap. I, Parte II, par. 4.1.1.1)**. 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 del Tuir o catastale (C.M. 21 maggio 1999, n. 112/E, Cap. I, Parte II, par. 4.1.1.1; C.M. 13 maggio 2002, n. 40/E, par. 1.4.3; R.M. 23 giugno 2008, n. 261/E; R.M. 14 luglio 2008, n. 298/E) – **al netto di quanto la società ha assoggettato ad imposta sostitutiva**. 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 una soggetto imprenditore o meno e, in quest'ultimo caso, la partecipazione sia qualificata oppure no;

- **riserva di capitale:** in termini generali, salvo il caso del c.d. "sottozero", l'annullamento di una riserva di capitale non determina un reddito in capo al socio, bensì **incide sul costo fiscale della partecipazione**, 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, **anche nella società di persone**, poiché tale reddito non è stato tassato precedentemente, essendo emerso esclusivamente per effetto dell'operazione di assegnazione.

Esempio: assegnazione con annullamento di riserve di capitale

Costo fiscale della partecipazione del socio ante assegnazione: euro 50.000

Valore (normale o catastale) del bene assegnato: 100.000

Costo fiscalmente riconosciuto del cespite: euro 60.000

Base di calcolo dell'imposta sostitutiva: euro 40.000

Costo fiscale della partecipazione del socio post assegnazione:

euro 50.000 + euro 40.000 – euro 100.000 = – euro 10.000

Reddito in capo al socio = euro 10.000

2.6. Imposte indirette

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. In primo luogo, è necessario chiedersi se l'assegnazione agevolata rientri nel campo di applicazione 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 in esenzione)**, la successiva assegnazione rappresenta un'operazione **fuori campo Iva**, soggetta – in virtù del principio di alternatività di cui all'art. 40 del D.P.R. n. 131/1986 – all'**imposta di registro proporzionale**, ridotta alla metà (4,50% o, in presenza dei requisiti "prima casa", 1%), e dell'imposta ipotecaria e catastale in misura fissa, pari ad euro 50 cadauna.

Al di fuori di tale ipotesi, l'assegnazione (o la cessione) agevolata dei beni ai soci rientra nel campo di applicazione dell'Iva secondo le regole ordinarie. Ad esempio, nel caso dei fabbricati sarà necessario osservare le disposizioni dell'art. 10, co. 1, n. 8-*bis*) e 8-*ter*), del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633:

- **Iva obbligatoria**, se l'assegnazione (o la cessione) è effettuata dall'**impresa di costruzione o ristrutturazione, entro 5 anni dall'ultimazione dei lavori**. L'imposta di registro è, pertanto, fissa (euro 200), così come sono fisse le imposte ipotecarie e catastali (euro 200 cadauna);
- **regime naturale dell'esenzione, con possibilità di optare per l'imponibilità Iva** (fabbricati abitativi assegnati o ceduti dall'impresa di costruzione oltre 5 anni dall'ultimazione dei lavori e, in genere, con riguardo agli immobili strumentali da chiunque ceduti). Nel caso dell'esenzione, 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). Nell'ipotesi dell'opzione per l'imponibilità Iva, l'imposta di registro è sempre di euro 200, così come l'ipotecaria e quella catastale (euro 200 cadauna).

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. Diversamente, nel caso di applicazione del **regime naturale dell'esenzione**, si potrebbe porre il problema della **rettifica della detrazione Iva** a suo tempo detratta, salvo che siano già decorsi 10 anni, nel caso dei fabbricati (art. 19-*bis*, co. 8, del D.P.R. n. 633/1972): 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. 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**: 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.

3.1. Presupposti applicativi

Per quanto concerne i **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 2.1, 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 2.3. 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, si osservi che – a norma dell'**art. 73, co. 4, del Tuir** – l'oggetto esclusivo o principale della società "è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per **oggetto principale** s'intende l'**attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto**".

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.

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.

3.2. 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 2.4, 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% (10,50% se la società è non operativa 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.), gli eventuali plusvalori relativi a tali cespiti sono assoggettati a tassazione in via ordinaria;
- se nel patrimonio netto della società sono presenti **riserve in sospensione d'imposta**, sull'ammontare delle stesse è dovuta l'imposta sostitutiva del 13%;
- 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 **compensati 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.

3.3. 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 10,50% nel caso di società non operativa 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, da euro 100.000 ad 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 50.000)**, in quanto qualificabile come in sospensione d'imposta, essendo terminato il "periodo di sorveglianza".

A questo proposito, si segnala che – secondo l'orientamento passato dell'Amministrazione Finanziaria (C.M. 4 maggio 2007, n. 35/E, par. 11.3.2), con riferimento alla trasformazione in società semplice prevista dall'art. 1, co. 112, della Legge 27 dicembre 2006, n. 296 – il costo fiscale della partecipazione dei soci è altresì incrementato dell'importo delle **riserve in sospensione d'imposta** eventualmente assoggettato a imposta sostitutiva.

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 (art. 67, co. 1, lett. b), del Tuir).

3.4. Imposte indirette

Ai fini dell'**Iva**, la trasformazione in società semplice – 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'Iva è, pertanto, dovuta secondo i medesimi criteri illustrati nel precedente **paragrafo 2.6**, al quale si rinvia per ogni approfondimento.

Le **imposte d'atto** (registro, ipotecaria e catastale) sono, invece, dovute in **misura fissa**, pari ad euro 200 cadauna (C.M. n. 112/E/1999, Cap. III, Parte II, par. 2).