

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE IN TEMA DI ASSEGNAZIONE E CESSIONE DI BENI AI SOCI, TRASFORMAZIONE IN SOCIETA' SEMPLICE ED ESTROMISSIONE DEI BENI DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE CONTENUTI NELLA CIRCOLARE N.26/E DEL PRIMO GIUGNO 2016

Con la circolare 26 E del primo giugno 2016 l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in ordine alla disciplina contenuta nell'articolo 1 commi da 115 a 120 della legge 28 dicembre 2015 n.208, c.d. legge di stabilità per il 2016, che ha introdotto un regime fiscale agevolato di carattere temporaneo per consentire l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di taluni beni immobili e beni mobili iscritti in pubblici registri, nonché per la trasformazione in società semplici delle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni.

A differenza di quanto previsto in passato dall'art. 29 della legge 449/97, l'attuale disciplina non ricomprende tra le attività che possono fruire del regime agevolato di assegnazione anche le **quote di partecipazione in società**.

Assegnazione, cessione e trasformazione in società semplice

Nella circolare 26 E, l'AE chiarisce che il concetto di assegnazione trae il suo fondamento giuridico dal rapporto societario e si ha **assegnazione** ogni qual volta la società proceda, nei confronti dei soci, alla **distribuzione di capitale** o di riserve di capitale, ovvero alla distribuzione di **utili** o riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene. La disciplina agevolativa è applicabile a tutte le fattispecie regolate dal codice civile e, quindi, sia in sede di **liquidazione della società** (ipotesi naturale) sia in sede di **liquidazione della quota del socio receduto o escluso, riduzione reale del capitale sociale mediante attribuzione di beni, distribuzione di utili in natura**.

Circa la nozione di **cessione** viene precisato che la stessa, oltre alla compravendita, comprende altri negozi, quali a titolo esemplificativo, la permuta, la datio in solutum ed il conferimento in società.

La **trasformazione** agevolata in società semplice, secondo quanto disposto dall'ultimo periodo del comma 115, è riservata alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei beni assegnabili. A tal proposito, l'AE precisa che, in base al secondo periodo comma 4 art.73 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.

Viene poi evidenziato il caso in cui, accanto ad attività di gestione passiva, cioè mera percezione dei canoni di locazione/affitto, vengano poste in essere una serie di attività consistenti nella prestazioni di servizi complementari e funzionali alla utilizzazione del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento: è questo il caso dei villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali. La prestazione di tali servizi può essere 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 esame.

Ambito soggettivo di applicazione

Oltre alle **SOCIETA'** che rivestono la **forma** di SPA, SAPA, SRL, SNC e SAS, possono usufruire dell'agevolazione, purchè residenti nel territorio dello Stato, anche:

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

Non vi rientrano, invece, le **società cooperative**, gli **enti non commerciali** e le **società non residenti** nel territorio dello Stato che hanno una stabile organizzazione in Italia.

Con riferimento ai **SOCI**, nei confronti dei quali la società può procedere all'assegnazione agevolata, può trattarsi anche di **oggetti diversi dalle persone fisiche** ed anche di **oggetti non residenti** nel territorio dello Stato.

In merito al requisito di cui al comma 115, vale a dire, **l'iscrizione a libro soci** alla data del 30 settembre 2015, ovvero entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge, ma in base ad un titolo avente data certa anteriore al 1 ottobre 2015, si chiarisce che detta condizione va intesa nel senso che, all'atto dell'assegnazione, solo per i soci che rivestano detta qualifica anche alla predetta data del 30 settembre 2015, si può fruire del regime agevolato. Per le società non obbligate alla tenuta del libro soci, l'identità dei soci alla data del 30 settembre 2015 dovrà essere provata con titolo avente data certa.

Non è, peraltro, necessario che la percentuale di partecipazione del socio sia la medesima dal 30 settembre 2015 alla data dell'assegnazione, ben potendo intervenire nel frattempo, mutamenti nella percentuale stessa e la percentuale di cui deve tenersi conto è quella detenuta al momento dell'atto di assegnazione.

Nell'ipotesi di **trasferimento mortis causa** della partecipazione in data successiva al 30 settembre 2015, non trattandosi di una cessione volontaria della partecipazione, l'AE ritiene che l'erede che abbia accettato l'eredità possa usufruire dell'agevolazione, così come ritiene applicabile l'agevolazione nel caso in cui le quote o le azioni siano intestate ad una **società fiduciaria**. In questo caso, però, essa deve risultare iscritta a libro soci alla data de 30 settembre 2015 ed è necessario fornire la prova che il rapporto fiduciario tra società fiduciaria e il socio fiduciante sia sorte anteriormente alla predetta data.

Nel caso di partecipazione sulla quale sia stato costituito un diritto di usufrutto, ovviamente la qualità di socio va riferita al **nudo proprietario**.

L'AE precisa, poi, che, nei casi di **fusione, propria o per incorporazione**, o di **scissione, totale o parziale**, in ossequio al principio di continuità fiscale, la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie della scissione possono procedere all'assegnazione agevolata anche nei confronti dei soci della società incorporata o scissa, sempre che questi ultimi abbiano rivestito la qualità di soci delle società di provenienza al 30 settembre 2015. In tal caso ai soci possono essere assegnati tutti i beni, non strumentali per destinazione, risultanti in capo alla nuova società.

Per quanto concerne l'ambito soggettivo di applicazione della normativa, nell'ipotesi di **trasformazione agevolata in società semplice**, l'AE nella circolare 26E stabilisce che la trasformazione può essere effettuata soltanto se all'atto della trasformazione la compagine sociale è composta dagli stessi soci che erano tali al 30 settembre 2015, precisandosi, tuttavia, che è ininfluenza la circostanza che alla data della trasformazione la percentuale di partecipazione da parte dei singoli soci sia variata rispetto a quella da essi posseduta al 30 settembre 2015.

Ambito oggettivo di applicazione

Da un punto di vista oggettivo, i **BENI** che possono essere assegnati o ceduti ai soci, sono gli **immobili diversi da quelli strumentali per destinazione**, vale a dire, quegli immobili che hanno come unico impiego quello di essere direttamente utilizzati nell'espletamento dell'attività imprenditoriale, non idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello di impresa, ed i **beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali all'attività propria dell'impresa**.

Relativamente ai beni immobili, l'AE ritiene, pertanto, che rientrino nell'agevolazione:

- gli immobili strumentali per natura, concessi in locazione o in comodato, non direttamente utilizzati dall'impresa;
- gli immobili c.d. merce, alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa;
- gli immobili c.d. patrimonio ex art.90 TUIR, quali immobili locati a terzi. Rientrano in questa categoria anche gli immobili posseduti dalle società che hanno ad oggetto la gestione di immobili, in quanto idonei a produrre un autonomo reddito.

L'AE chiarisce, inoltre, che nel caso in cui accanto ad un'attività di gestione passiva con mera percezione di canoni di locazione/affitto, che consente l'assegnazione/cessione agevolata, si ponga in essere un'attività consistente nell'esecuzione di servizi complementari e funzionali all'utilizzazione del complesso immobiliare, ed è, ad esempio il caso dei **villaggi turistici, centri sportivi, centri commerciali**, gli immobili in questione vanno considerati come utilizzati nell'esercizio dell'attività di impresa e quindi esclusi dalla disciplina in esame.

Con riferimento alle società operanti nel **settore agricolo**, l'AE precisa che laddove il terreno sia utilizzato per la coltivazione della terra e/o l'allevamento, esso non è assegnabile ai soci in regime agevolato, in quanto impiegato nell'esercizio dell'attività, mentre è assegnabile in regime agevolato il terreno concesso in locazione o in comodato.

Per quanto concerne il **momento** in cui va verificata la sussistenza del requisito concernente la natura dei beni, l'AE ribadisce che deve aversi riguardo al momento dell'**atto di assegnazione**, (e non della delibera) o di **cessione** a nulla rilevando il cambiamento di destinazione effettuato in prossimità dell'atto di assegnazione.

Non rientrano tra i beni assegnabili i **singoli diritti reali parziali** (quali usufrutto o nuda proprietà) né i diritti edificatori. Qualora, **però**, la società sia titolare ad esempio della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio, si ritiene applicabile la disciplina in esame laddove la società si liberi del suo diritto parziale assegnando definitivamente il bene al socio: anche in tal caso, infatti, si determina la fuoriuscita del bene dal patrimonio della società a quello del socio.

Analogamente, nell'ambito della trasformazione agevolata in società semplice, l'AE precisa che è possibile beneficiare della disciplina in esame anche con riferimento a quei casi in cui la società risulti titolare di un diritto reale parziale sui beni, ad esempio sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o abitazione il bene al socio, e intenda procedere alla trasformazione in società semplice. Anche in tal caso si ritiene soddisfatta la finalità della norma agevolativa.

Relativamente all'ambito oggettivo di applicazione della disciplina in esame, va, infine, precisato che non costituisce causa ostativa l'**attribuzione di beni agevolabili solo a taluni soci** o la contestuale assegnazione di beni agevolabili e non agevolabili. Nel caso di trasformazione agevolata in società semplice, i beni che non possono usufruire dell'agevolazione saranno soggetti a tassazione secondo i criteri ordinari.

Disciplina ai fini IVA e degli altri tributi indiretti

REGISTRO

Il comma 119 dell'articolo 1 della legge 208/2015, prevede che per le assegnazioni e cessioni agevolate, le aliquote dell'imposta di **registro** eventualmente applicabili sono ridotte alla metà e le imposte **ipotecarie e catastali** si applicano in misura **fissa**

BASE IMPONIBILE

Per quanto attiene alla determinazione della **base imponibile**, trovano applicazione ai fini dell'imposta di registro le regole previste per la determinazione del valore normale delle assegnazioni dall'articolo 1 comma 117 della legge 208/2015.

Tale disposizione stabilisce, sostanzialmente, che per gli immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale, costituente base imponibile, può essere determinato in misura pari a quello risultante applicando il c.d. meccanismo della valutazione automatica, cioè il valore catastale. L'**opzione** per la determinazione della base imponibile con il criterio automatico dovrà essere **effettuata dalla società**. Questo sembra potersi sostenere a prescindere dalla natura dell'immobile: abitativo o strumentale.

IVA

La disciplina in esame non prevede alcuna agevolazione in materia **IVA**.

A norma dell'articolo 2 secondo comma n.6) D.P.R. 633/72, le assegnazioni di beni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni e le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica sono considerate **cessioni di beni** e, quindi, sono soggette ad IVA secondo le regole ordinarie.

In base a tali regole, l'IVA applicabile dipende dalla natura dell'immobile oggetto di assegnazione o cessione, distinguendosi a tal proposito tre diverse fattispecie:

- fabbricati abitativi (intendendosi per tali ai fini IVA gli immobili accatastati in categoria A, ad eccezione degli A/10)
- fabbricati strumentali (intendendosi per tali ai fini Iva gli immobili accatastati in categorie catastali B, C, D, E e A/10, indipendentemente dall'utilizzo)
- i terreni, a loro da distinguersi a seconda che siano o meno suscettibili di utilizzazione edificatoria

BASE IMPONIBILE

La disciplina in esame non prevede alcuna agevolazione in materia IVA nemmeno con riferimento alle modalità di determinazione della **base imponibile**. In ambito IVA, pertanto, non trova applicazione neanche la disposizione contenuta nel regime in commento che consente la base imponibile delle assegnazioni sulla base del valore catastale dell'immobile.

Per la determinazione della base imponibile, in caso di **assegnazioni**, occorrerà fare riferimento al criterio costituito *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*.

L'AE, nella circolare 26E, precisa, peraltro, che 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 durante la sua vita aziendale, tenendosi conto anche del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo.

Analogamente, dice l'AE, lo stesso criterio va applicato ai beni detenuti in forza di un contratto di **leasing** per i quali sia stata esercitata l'opzione di acquisto: l'assegnazione dopo il riscatto assume rilevanza IVA in funzione di un valore che non è il solo prezzo di riscatto ma che deve tener conto, oltre che degli apprezzamenti e deprezzamenti, anche dei canoni pagati prima del riscatto.

Relativamente alle **cessioni di beni** ai soci, trattandosi di operazioni a titolo oneroso, la base imponibile sarà determinata secondo le regole ordinarie contenute nel primo comma dell'art.13 D.P.R. 633/72, in base al quale costituisce base imponibile l'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente

RIEPILOGO IVA/REGISTRO

Fabbricati abitativi

- 1) se assegnati/trasferiti da impresa costruttrice o di ripristino, **ENTRO 5 anni** dall'ultimazione o dall'intervento:
 - IVA obbligatoria (4%, 10% o 22%),

- REGISTRO fisso 200
 - IPOCATASTALI fisse 200.
- 2) se assegnati/trasferiti da impresa costruttrice o di ripristino, OLTRE 5 anni dall'ultimazione o dall'intervento, qualora la società cedente faccia OPZIONE IVA:
- IVA su opzione (4%, 10% o 22%)
 - REGISTRO fisso 200
 - IPOCATASTALI fisse 200. In questo caso se l'assegnatario/cessionario è soggetto IVA si applica il meccanismo del reverse charge.
- 3) se assegnati/trasferiti da altre imprese:
- ESENTE IVA, no opzione,
 - REGISTRO RIDOTTO A META' (4,5% o 1% se prima casa)
 - IPOCATASTALI fisse 50

Fabbricati strumentali

- 1) se assegnati/trasferiti da impresa costruttrice o di ripristino, ENTRO 5 anni dall'ultimazione o dall'intervento:
- IVA obbligatoria (10% o 22%)
 - REGISTRO fisso 200
 - IPOCATASTALI fisse 200 per effetto dell'agevolazione introdotta dalla legge di stabilità; le aliquote ordinarie sarebbero 3% e 1%
- 2) se assegnati/trasferiti da impresa costruttrice o di ripristino, OLTRE 5 anni dall'ultimazione o dall'intervento, qualora la società cedente faccia OPZIONE IVA:
- IVA su opzione (10% o 22%)
 - REGISTRO fisso 200
 - IPOCATASTALI fisse 200 per effetto dell'agevolazione introdotta dalla legge di stabilità; le aliquote ordinarie sarebbero 3% e 1%
- In questo caso se l'assegnatario/cessionario è soggetto IVA si applica il meccanismo del reverse charge.
- 3) Se assegnati/trasferiti da impresa costruttrice o di ripristino, OLTRE 5 anni dall'ultimazione o dall'intervento, qualora la società cedente NON faccia OPZIONE IVA:
- IVA esente
 - REGISTRO fisso 200
 - IPOCATASTALI fisse 200 per effetto dell'agevolazione introdotta dalla legge di stabilità; le aliquote ordinarie sarebbero 3% e 1%
- 4) Se assegnati/trasferiti da altre imprese, SEMPRE:
- IVA su OPZIONE o ESENTE IVA, senza opzione
 - REGISTRO fisso 200
 - IPOCATASTALI fisse 200 per effetto dell'agevolazione introdotta dalla legge di stabilità; le aliquote ordinarie sarebbero 3% e 1%.

Va, infine, ricordato che laddove l'assegnazione, non rientri nell'ambito di applicazione dell'IVA ed abbia ad oggetto fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicali trasformazioni nonché aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, nel rispetto dei termini previsti ex lege dall'articolo 4 lettera a) n.2 della tariffa

parte prima allegata al D.P.R. 131/86, in luogo dell'ordinario 4% di IMPOSTA DI REGISTRO l'aliquota sarà ridotta alla metà (2%) e le imposte ipotecarie e catastali si applicheranno nella misura fissa di 200 euro ciascuna.

Terreni agricoli

Non sono mai soggetti ad IVA

- REGISTRO 7,5% (=15% ridotta a metà)
- IPOTECARIA fissa 50
- CATASTALE fissa 50

Nell'ipotesi in cui l'avente causa sia un coltivatore diretto, IAP o società agricola, ricorrendo i presupposti per l'applicazione delle agevolazioni in tema di **piccola proprietà contadina**, l'AE non chiarisce se, fermo restando la misura fissa di 200 per l'imposta di registro e l'imposta ipotecaria, è **dubbio**, se la misura dell'imposta **catastale** debba essere l'1% (come previsto normalmente per la PPC) o fissa di 200.

Terreni edificabili

Le assegnazioni e le cessioni di terreni edificabili sono sempre soggetti ad IVA con aliquota ordinaria.

Nella circolare 26 E l'AE ribadisce che un'area si considera edificabile ancor prima della conclusione dell'iter procedimentale per l'approvazione dello strumento urbanistico generale, purchè detto documento di pianificazione territoriale sia stato adottato dal Comune.

Beni acquistati senza scontare IVA a monte

L'articolo 2 comma 2 D.P.R.633/72 al punto n.5, in tema di assegnazione di beni ai soci, prevede **la non applicazione dell' IVA** per le ipotesi in cui il bene non abbia dato luogo, al momento dell'acquisto, alla detrazione dell'IVA. Questo si verifica, ad esempio, nel caso di bene acquistato da un soggetto privato o conferito da un socio persona fisica o di bene acquistato anteriormente al 1973.

L'assegnazione o la trasformazione (non anche la rivendita che segue le regole ordinarie) secondo l'AE avviene sempre fuori campo Iva e, pertanto, si applicherà:

REGISTRO 4,5% (cioè 9% ridotto alla metà senza distinzione tra abitativi e strumentali)
IPOCATASTALI fisse 50

Trasformazione agevolata in società semplice

Il D.P.R. 633/72 esclude dall'ambito di applicazione dell'IVA i passaggi di beni in dipendenza di fusioni, scissioni o trasformazioni di società e di analoghe operazioni poste in essere da altri enti.

La società semplice, non potendo esercitare attività commerciali, non svolge attività rilevante ai fini IVA, tuttavia, la trasformazione di una società commerciale in una società semplice di mera gestione immobiliare determina la cessazione dell'attività imprenditoriale, configurando un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ai sensi dell'articolo 2 comma 2 numero 5 D.P.R. 633/72. In conseguenza della trasformazione la società semplice non è più soggetto passivo ai fini Iva in quanto la mera gestione di immobili non viene considerata attività commerciale. L'operazione di trasformazione realizza, pertanto, il presupposto oggettivo dell'IVA, (qualora sia stata effettuata la detrazione all'atto dell'acquisto) e viene assoggettata alle stesse regole in materia di assegnazione dei beni.

Si precisa, infine, che ai fini dell'IMPOSTA DI REGISTRO la trasformazione sconta l'imposta in misura fissa di 200, IPOCATASTALI 200 e 200.

IMPOSTA DIRETTA – IMPOSTA SOSTITUTIVA

L'imposta è sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP e si applica con le seguenti aliquote:

- 8% per le società operative
- 10,5% per le società non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti.