

## La riapertura dei termini per l'assegnazione agevolata di beni ai soci

di [Fabio Carriolo](#)

Publicato il 13 Febbraio 2017

anche per il 2017 sono possibili le assegnazioni agevolate di beni ai soci o le estromissioni di beni dalle imprese individuali. In questo articolo proponiamo un ripasso delle regole: il calcolo dell'imposta sostitutiva, le particolarità dell'Iva, la gestione dell'imposta di registro, le possibilità di rateizzazione...



Le disposizioni agevolative atte a consentire l'assegnazione agevolata di beni ai soci e di trasformazione in società semplice delle società commerciali sono state introdotte dalla Legge 208/2015 (legge di stabilità 2016).

La legge di bilancio 2017 (**art. 1, comma 565, Legge 11.12.2016, n. 232**) riapre ora i termini per le operazioni agevolate (assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci; trasformazione in società semplice delle società di gestione immobiliare; estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale).

Per l'assegnazione e la cessione di beni e per la trasformazione in società semplice il nuovo termine per i relativi atti è stato fissato al 30.9.2017. Rimangono intoccati i requisiti da possedere e la procedura da seguire.

Nel corso dell'ultimo *Telefisco* (tenutosi il 2.2.2017), l'Agenzia delle Entrate ha confermato la linea interpretativa secondo la quale, in caso di assenza o insufficienza delle riserve di patrimonio netto, non si può dare luogo all'assegnazione di beni e, quindi, non competono le agevolazioni previste dall'art. 1 cc. 115 ss. della L. n. 208/2015.

### Chi può aderire?

I soggetti che possono accedere alla procedura sono le società commerciali che entro la data limite **assegnano** o **cedono** ai soci beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, o beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Quale ulteriore condizione figura l'iscrizione dei soci nel relativo libro alla data del 30.9.2015, ovvero entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge n. 208/2015, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

A seguito delle modificazioni della legge n. 232/2016, qui esaminate, si ritiene che il requisito dell'iscrizione nel libro dei soci dovrebbe "slittare" in avanti di un anno (30.09.2016), analogamente a quanto accade per le altre date cui occorre far riferimento.

Inoltre, possono accedere all'agevolazione le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che **entro il 30.9.2017** si trasformano in società semplici.

## L'imposta sostitutiva

Stabilisce il successivo comma 116 che sulla differenza tra il **valore normale** dei beni assegnati o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il loro costo fiscalmente riconosciuto, si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP, con le seguenti aliquote:

- società in generale: 8%;
- società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione: 10,5%.

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

Relativamente a questi aspetti si osserva che alle società considerate «di comodo», ai sensi all'art. 30 della L. n. 724/1994, per almeno due periodi di imposta su tre (nel triennio di osservazione 2013-14-15)

viene applicata in sede di imposizione sostitutiva un'aliquota maggiore.

La base imponibile dell'imposta sostitutiva corrisponde (art. 9, comma 3, TUIR) alla differenza tra il costo fiscalmente riconosciuto, come risulta dalle scritture contabili, e il prezzo o il corrispettivo *mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel tempo e nel luogo in cui i beni o servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza, nel tempo e nel luogo più prossimi* (definizione di "valore normale").

Per i beni immobili, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'art. 52 del TU dell'imposta di registro.

In caso di cessione, ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo della cessione, se inferiore al valore normale del bene, determinato ai sensi dell'art. 9 del TUIR, o in alternativa, secondo i moltiplicatori catastali, è computato in misura non inferiore ad uno dei due valori (viene quindi applicato il minore tra il VN secondo il TUIR e secondo il criterio catastale).

Questo criterio agevolativo non trova applicazione in ambito **IVA**.

Secondo quanto è stato posto in luce nella **circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 26/E del 1° giugno 2016 (paragrafo 4)**, la base imponibile dell'imposta sostitutiva, e di conseguenza il tributo da assolvere, può anche essere pari a zero, nell'ipotesi in cui il valore normale/catastale dei beni assegnati sia inferiore al loro costo fiscalmente riconosciuto.

In questa evenienza, la minusvalenza generata non è deducibile ai fini della determinazione del reddito d'impresa, ma la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire del beneficio.

## **Il trattamento IVA**

L'imposizione sostitutiva, come sopra evidenziato, "copre" solo le imposte sui redditi e l'IRAP, mentre per l'IVA si guarda al criterio generale in base al quale le assegnazioni di beni ai soci costituiscono cessioni di beni ed integrano il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'imposta [art. 2, c. 2, n. 6, D.P.R. n. 633/1972].

**L'IVA deve essere quindi assolta secondo le aliquote ordinariamente previste, senza agevolazioni.**

Valgono anche in queste fattispecie i principi relativi all'autoconsumo [art. 2, comma 2, n. 5)], che prevedono la non applicazione dell'IVA con riguardo ai beni per i quali non è stata operata, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta (cfr. circolare n. 26/E, cit., paragrafo 7).

Sulla base dei principi generali, rilevano quindi 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.

Esulano invece 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.

Ai fini della determinazione della base imponibile va ordinariamente fatto 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" [art. 13, c. 2, lett. c, D.P.R. n. 633/1972].

Se per le imposte sui redditi può apparire "pacifica" la possibilità di determinare la base imponibile della cessione - assegnazione - trasformazione agevolata sulla base del "mercato", per quanto riguarda l'IVA è necessario adottare un criterio compatibile con l'ordinamento comunitario, nei termini espressi dall'Agenzia delle Entrate nella propria **circolare 16.9.2016, n. 37/E (paragrafo 8)**.

In particolare, il problema si pone per le ipotesi in cui manchi qualsiasi riferimento a un prezzo di acquisto originario o a un costo (es.: fabbricato non acquistato ma costruito dal soggetto).

In tali situazioni è ammessa la possibilità di determinare la base imponibile secondo il criterio del prezzo d'acquisto di beni similari (a condizione che esistano beni simili sul mercato) sulla base dei prezzi di mercato per il medesimo tipo di beni al momento della destinazione dell'immobile (al riguardo è richiamata la sentenza della CGCE C-16/14, punto 40).

In ipotesi diverse da quelle descritte, il ricorso al valore di mercato per la determinazione della base imponibile comporterebbe una espressa violazione del comma 2, lett. c), dell'art.13 del D.P.R. n. 633/1972, contrastando anche con il principio di diritto comunitario secondo il quale non può essere

determinata in base al valore normale la base imponibile dei beni destinati ad attività estranee a quella di impresa, nel caso in cui questa cessi (CGCE, sentenza 3.5.2013, causa C-142/12).

## L'imposta di registro

Il comma 119 dell'art. 1 della legge di stabilità dispone che per le assegnazioni e le cessioni 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.

Si osserva che l'aliquota ordinaria vigente per i trasferimenti di immobili è del 9% (cfr. art. 1, Tariffa parte I allegata al D.P.R. n. 131/1986): conseguentemente, l'aliquota ridotta in sede di procedura agevolata è pari al 4,5%.

## I versamenti rateali

Per effetto della riapertura dei termini, le società che aderiscono alla procedura devono versare:

- il 60% dell'imposta sostitutiva entro il **30.11.2017**;
- il rimanente 40% entro il **16.6.2018**, con i criteri di cui al D.Lgs. 9.7.1997, n. 241.

Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

## Le imprese individuali

Secondo il comma 121 della legge di stabilità 2016 (come modificato dall'art. 1, comma 566, della legge n. 232/2016), l'imprenditore individuale che alla data del **31.10.2016** possiede beni immobili strumentali può, entro il **31.5.2017**, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2017, mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'IRPEF e dell'IRAP nella misura dell'8% della differenza tra il valore normale di tali beni e il relativo valore fiscalmente riconosciuto. I versamenti rateali devono essere effettuati entro il 30.11.2017 e il 16.6.2018. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dei commi da 115 a 120 dell'art. 1 della legge n.208/2015.

## Scrupoli antiabuso

La nuova assegnazione (cessione - trasformazione) agevolata è in sostanza la semplice “riapertura” dei termini decorsi della procedura precedente, e non una nuova normativa.

Relativamente alle conseguenze della procedura stessa, l’Agenzia delle Entrate ha più volte risposto ai contribuenti che chiedevano chiarimenti con riguardo al sorgere di eventuali effetti di abuso del diritto.

Va detto preliminarmente che la materia dell’abuso del diritto è ben lungi dall’aver uno statuto soddisfacente e stabile, dovendosi riscontrare di volta in volta se un’operazione è dotata o meno di una sostanza economica, e in quanto indotta da motivazioni essenzialmente tributarie.

L’Agenzia ha adottato al riguardo un criterio interpretativo piuttosto ampio, orientato al raggiungimento dello scopo che il legislatore si era dato, ossia all’eliminazione di società di comodo o in perdita sistematica, di per sé tipicamente non operative. Sarebbe paradossale, infatti, che venisse ostacolata la fuoriuscita agevolata da un regime che si assume “abusivo” (cioè dallo stato di società non operativa), sulla base dell’assunto che il contribuente ha così inteso approfittare delle aliquote agevolate.

In tale prospettiva è stato precisato che non possono essere ritenute abusive le seguenti operazioni:

- mutamento di destinazione del bene in prossimità dell’assegnazione o della cessione per far venire meno la qualifica di immobile strumentale per destinazione (**circolare n. 26/E del 1° giugno 2016**);
- cessione di un bene ricevuto dalla persona fisica effettuata immediatamente dopo l’assegnazione (**risoluzione 17.10.2016, n. 93/E**);
- scissione di una società con attività mista con attribuzione ad una beneficiaria del solo ramo immobiliare e successiva trasformazione della beneficiaria stessa in società semplice (**risoluzione 3.11.2016, n. 101/E**).

## Le ultime precisazioni

Nel corso di *Telefisco* del 02.02.2017, l’Agenzia (risposta 15) ha osservato che:

- in caso di assegnazione agevolata di un bene merce con costo storico di 100, valore catastale di 80 e valore normale di 120, la componente negativa fiscale di 20 (100-80) non deve ritenersi deducibile (è invece deducibile la componente negativa derivante dal confronto tra il valore normale “non catastale” e il costo storico del bene);
- è possibile fruire della disciplina agevolativa solamente se vi siano riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione (anche se questo è valorizzato secondo il criterio catastale). Ciò perché L'assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale) in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione (cfr. circolare n. 37/E/2016, paragrafo 1).

13 febbraio 2017

Fabio Carriolo