

**Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata
imposte sui redditi**

1

1

***Assegnazioni e cessioni beni
ai soci***

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

2

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

SOCIETÀ ASSEGNANTI

Possono assegnare o cedere i beni beneficiando delle agevolazioni:

➤ **le società di persone commerciali:**

- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice;
e, quindi le società di armamento e le società di fatto che hanno ad oggetto l'esercizio di attività commerciali;

➤ **le società di capitali:**

- società a responsabilità limitata;
- società per azioni;
- società in accomandita per azioni.

N.B.: si ritengono esclusi dalle agevolazioni -> le società cooperative, le società consortili, i consorzi e gli altri enti commerciali, nonché gli enti non commerciali, anche se esercitano in via non prevalente attività d'impresa.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

3

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

BENI AGEVOLATI

Beni agevolati sono:

- **beni immobili** (terreni e fabbricati), *fatta eccezione per quelli strumentali per destinazione -> assegnazione o cessione agevolata può riguardare:*
 - immobili patrimoniali di cui all'art. 90 del Tuir;
 - immobili "merce", alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
 - immobili strumentali per natura (iscritti nelle categorie catastali B, C, D, E ed A/10 e non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività d'impresa);**compresi** -> quelli concessi in locazione, comodato [non utilizzati direttamente];
esclusi -> gli immobili strumentali per destinazione, cioè quelli utilizzati dalla società nell'esercizio della propria impresa.
- **beni mobili iscritti nei pubblici registri** *non utilizzati quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.*

N.B.: **sono esclusi dai benefici** -> le attribuzioni ai soci di diritti reali parziali su tali beni (es.: usufrutto).

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

4

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

BENI AGEVOLATI - SPECIFICAZIONI

**Immobiliari di
gestione**



Immobili detenuti per la locazione -> privi requisito strumentalità sia le categorie catastali che qualificano in via ordinaria gli immobili strumentali (B, C, D, E e A/10), sia quelli di civile abitazione.

L'attività esercitata (gestione e locazione) consente l'inclusione degli immobili tra quelli agevolabili.

Ne deriva che:

- si devono ritenere agevolabili le cessioni e le assegnazioni di beni immobili concessi in locazione a terzi da parte delle immobiliari di gestione;
in quanto:
- non sono considerati strumentali gli immobili che costituiscono oggetto dell'attività dell'impresa (es.: beni immobili locati a terzi).

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

5

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

BENI AGEVOLATI - SPECIFICAZIONI

**Terreni
agricoli**



Con requisito della strumentalità per destinazione -> non possono costituire oggetto di assegnazione in modo agevolato se utilizzati per:

- coltivazione;
- allevamento di animali.

**Beni mobili
iscritti nei
pubblici registri**



Se non utilizzati quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (autoveicoli, imbarcazioni, aerei).

Esempio -> autoveicoli "aziendali" diversi da quelli utilizzati da scuole guida, imprese di noleggio auto, ecc.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

6

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

CASISTICA INDIVIDUATIVA BENI IMMOBILI

<i>Tipo immobile</i>	<i>agevolazione</i>
Unità immobiliare locata (categoria catastale: A/3)	Sì
Unità immobiliare utilizzata dalla società in proprio (categoria catastale: A/3)	No , in quanto strumentale per destinazione
Unità immobiliare (categoria catastale: A/3) - merce	Sì
Bene immobile locato (categoria catastale: D/1)	Sì
Bene immobile locato utilizzato dalla società in proprio (categoria catastale: D/1)	No

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

7

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

BENI AGEVOLATI - SPECIFICAZIONI

Valutazione natura bene al momento dell'assegnazione o cessione

es.: opificio industriale utilizzato nel 2015, ma non all'atto dell'assegnazione perché dismesso -> *perde requisito della strumentalità per destinazione* = possibilità di assegnazione agevolata.

Attribuzione di beni non agevolati

assegnazioni con rispetto *par condicio* tra i soci -> *si ritiene consentita l'operazione che assegna a taluni soci beni agevolabili (es.: immobili) e ad altri beni non agevolabili o denaro* = nessuna perdita delle agevolazioni per i soci destinatari dei beni agevolabili.

Formazione ricavi minimi società non operative nel 2015

concorrono anche i beni assegnati o ceduti beneficiando delle agevolazioni.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

8

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

SOCI BENEFICIARI - INDIVIDUAZIONE

Condizione

soci iscritti a libro soci al 30.9.2015 *oppure* entro il 31.1.2016 (in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore all'1.10.2015 -> agevolazioni non condizionate:

- dalla natura giuridica (persone fisiche o giuridiche);
- dal regime fiscale (IRPEF o IRES);
- dalla residenza fiscale (italiana o estera).

Società prive del libro soci

iscrizione a libro soci, "*ove prescritto*", entro il 30.9.2015:

- *società di persone* -> qualifica provata con titoli idonei aventi data certa;
- *srl prive di libro soci* -> soci il cui acquisto delle quote è stato iscritto presso il Registro delle imprese entro il 30.9.2015.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

9

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

SOGGETTI ASSEGNATARI – CASI PARTICOLARI - 1

**Intestazioni
fiduciarie**



Se la società fiduciaria risulta essere socia al 30 settembre 2015 e se è dimostrabile che il rapporto fiduciario è di data anteriore -> sussiste la possibilità di beneficiare dell'agevolazione.

**Situazioni di
usufrutto e di
nuda proprietà**



L'individuazione della qualità di socio deve necessariamente risultare riferita al soggetto titolare della «nuda proprietà».

**Eredi del
*de-cuius***



Gli eredi che subentrano al *de-cuius* (socio alla data del 30 settembre 2015) hanno la possibilità di beneficiare dell'agevolazione.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

10

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

SOGGETTI ASSEGNATARI – CASI PARTICOLARI - 2

Fusioni



Scissioni



Possono procedere all'assegnazione dei beni:

- la società incorporante;
- la società risultante dalla fusione;
- le società beneficiarie delle scissioni;

anche nei riguardi dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, a condizioni che gli stessi risultino aver rivestito la qualità di soci presso le società di derivazione al 30 settembre 2015.

Ipotesi procedurale

Se il signor Paolo Rossi è socio della Rossi Srl dall'anno 2000 e in data 2 gennaio 2016 la Rossi Srl viene incorporata nella Bianchi S.p.A., l'agevolazione si rende operativa nel caso in cui la Bianchi S.p.A. decide di procedere ad assegnare beni al signor Paolo Rossi.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

11

Condizioni per beneficiare delle agevolazioni

SOCI BENEFICIARI - INDIVIDUAZIONE

**Modifiche delle
quote di
partecipazione
dopo il 30.9.2015**



percentuale a cui fare riferimento all'atto dell'assegnazione = quella esistente al momento dell'atto.
Es.: 20% di partecipazione al 30.9.2015 e 25% all'atto di assegnazione = compete quota del 25% di quanto complessivamente assegnato ai soci.

**Nuovi soci entrati
nella compagine
dopo il 30.9.2015**



benefici riservati solo ai soci che erano tali al 30.9.2015 ->
Es.: al 30.9.2015 srl tre soci (A, B, e C) -> dopo 30.9.2015 C vende a D intera quota -> soci all'atto dell'assegnazione: A, B e D -> assegnazione con rispetto della *par condicio* deve coinvolgere i tre soci:

- per A e B -> applicazione agevolazioni;
- per D -> imposizione ordinaria per imposte sia della società, sia del socio.

TASSAZIONE DELLA SOCIETÀ - REGOLE

L'**agevolazione dell'assegnazione** si sostanzia:

- nell'**applicazione di un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap nella misura dell'8% (o del 10,5%, se la società è risultata di comodo per almeno due periodi d'imposta sugli ultimi tre) da conteggiare sulle plusvalenze che emergono in capo alla società;
- nella **possibilità di assumere**, per l'individuazione dell'entità delle plusvalenze, il **valore catastale degli immobili** in luogo del valore normale;
- nella **riduzione del reddito in natura del socio assegnatario** per l'importo tassato in capo alla società;
- nella **riduzione alla metà dell'imposta di registro**, se dovuta in misura **proporzionale** (*più* imposte ipotecaria e catastale fisse).

N.B.: l'Iva, se dovuta, deve necessariamente risultare assolta nei modi ordinari.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

13

Tassazione della società

ALIQUOTA MAGGIORATA AL 10,50% PER LE SOCIETÀ DI COMODO

Regole

Società non operative quelle che lo erano per almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione.

Società che non hanno superato test dei ricavi (o erano in perdita sistematica), ma che hanno beneficiato di una *causa di esclusione legale* o di una *situazione di disapplicazione* sono «**società operative**».

Valutazione casi di assegnazione poste in essere nel 2016:

2013	2014	2015	agevolabile?	aliquota i.s.
non operativa	non operativa	operativa	no	10,50%
operativa	non operativa	non operativa	no	10,50%
operativa	operativa	non operativa	sì	8%
non operativa	operativa	operativa	sì	8%

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

14

Tassazione della società

TASSAZIONE DELLA SOCIETÀ – PARTICOLARITÀ BENEFICI

**Tassazione
plusvalenza in
carico alla società**

Imposta sostitutiva -> 8% (10,5%, per le società di comodo) sulle plusvalenze emergenti dall'assegnazione o dalla cessione dei beni ai soci.

**Modalità di
calcolo
plusvalenze**

Possibile individuazione plusvalenze -> in relazione al **valore catastale dei beni immobili**, in luogo di quello normale.

**Riserve in
sospensione
d'imposta**

Se annullate -> imposizione sostitutiva a seguito dell'assegnazione in misura pari al 13%.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

15

Tassazione della società

PLUSVALENZE - DIFFERENZE TRA REGIME ORDINARIO E REGIME

<i>Tipologia dell'operazione</i>	<i>Plusvalenze in regime agevolato</i>	<i>Plusvalenze in regime ordinario</i>
Assegnazione	Valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto	Valore normale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto <i>(art. 86, c. 3, del Tuir)</i>
Cessione	Maggiore tra corrispettivo e valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto	Corrispettivo <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto
Trasformazione	Valore normale o catastale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto	Valore normale <i>meno</i> costo fiscalmente riconosciuto <i>(art. 86, c. 3, del Tuir)</i>

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

16

Tassazione della società

DETERMINAZIONE DEL VALORE NORMALE

**Assegnazione
beni immobili**

valore normale -> quello risultante dall'applicazione all'entità delle rendite catastali dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti dal primo periodo del c. 4 dell'art. 52 del Tur.

**Cessione beni
immobili**

imponibile imposta sostitutiva -> maggior importo tra corrispettivo pattuito e valore normale dei beni ceduti (*quest'ultimo eventualmente sostituito dal valore catastale per i beni immobili se previsto*).

**Assegnazione o
cessione beni
mobili**

valore normale -> l'entità calcolata con i criteri di cui all'art. 9 del Tuir.

valore intermedio -> operativo se assunto tra quello catastale e quello normale del bene immobile.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

17

Tassazione della società

DETERMINAZIONE DEL VALORE CATASTALE

Terreni

reddito dominicale dei terreni moltiplicato per 75 rivalutato del 25%.

Beni immobili

rendita catastale dei fabbricati moltiplicata per 100 rivalutata del 5% e ulteriormente:

- rivalutati del 20% o del 10% per la prima casa (art. 1-bis, c. 7 e 8, del D.L. 168/2004, convertito in L. 191/2004);
- rivalutati del 40%, se iscritti nella categoria B (art. 2, c. 45, del D.L. 262/2006, convertito in L. 286/2006).

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

18

Tassazione della società

DETERMINAZIONE DEL VALORE CATASTALE

Tipologia/categoria	Rendita base	rivalutazione	Valore catastale
Terreni agricoli	$RD \times 75 \times 1,25$	20%	$RD \times 112,5$
A (escluso A/10)	$RC \times 100 \times 1,05$	20%	$RC \times 126$
A - prima casa	$RC \times 100 \times 1,05$	10%	$RC \times 115,5$
A/10	$RC \times 50 \times 1,05$	20%	$RC \times 63$
B	$RC \times 100 \times 1,05$	40%	$RC \times 147$ (circ. 18/2013: 176,40 –riv. 20% e+40%)
C (escluso C/1)	$RC \times 100 \times 1,05$	20%	$RC \times 126$
C (escluso C/1)	$RC \times 100 \times 1,05$	10% (prima casa)	$RC \times 115,5$
C/1	$RC \times 34 \times 1,05$	20%	$RC \times 42,84$
D	$RC \times 50 \times 1,05$	20%	$RC \times 63$
E	$RC \times 34 \times 1,05$	20%	$RC \times 42,84$

aree edificabili -> non esiste un valore catastale = valore normale o corrispettivo,

IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE PLUSVALENZE

**Individuazione
plusvalenze in
relazione al
valore catastale**



Immobili -> richiesta società -> plusvalenze possono essere determinate assumendo, in luogo del valore normale, il valore catastale (art. 52, c. 4, del Tur).

**Scelta di un
valore intermedio**



Legittimo individuare plusvalenza -> valore intermedio tra quello normale dell'immobile e quello catastale.

**Valore normale o
catastale
inferiore costo
fiscalmente
riconosciuto**



coincidenza tra valore normale (o catastale) e costo fiscalmente riconosciuto determina assenza di una base imponibile dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze -> non pregiudica benefici per tassazione dei soci e imposte indirette

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

20

Tassazione della società

IMPOSTA SOSTITUTIVA SULLE RISERVE IN SOSPENSIONE D'IMPOSTA

Regola -> Sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione si rende dovuta un'imposta sostitutiva del 13%.

Quando si rende
dovuta l'imposta
sostitutiva del
13%

Assegnazione -> solamente se si procede ad annullare, quale contropartita, le riserve in sospensione d'imposta.

Cessione agevolata -> non viene ridotta alcuna riserva di patrimonio netto ridotta a seguito della vendita del bene.

Società di
persone

Imposta sostitutiva riserve in sospensione d'imposta -> a carico della società.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

21

Tassazione della società

RISERVE ASSOGGETTATE A TASSAZIONE

Regola -> soggette a tassazione tutte le riserve in sospensione d'imposta, comprese quelle che sono tassabili solo in caso di distribuzione (incluse le riserve di rivalutazione monetaria).

**Riserve non
tassabili**



Le riserve di rivalutazione solamente civilistica di cui al D.L. 185/2008, senza corresponsione dell'imposta sostitutiva.

**Società di
persone in
contabilità
semplificata**



Non trovano applicazione le norme riguardanti la fiscalità del saldo attivo di rivalutazione.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

22

Tassazione della società

ASSEGNAZIONE IMMOBILI RIVALUTATI E MORATORIA FISCALE

Attenzione -> i maggiori valori iscritti in bilancio dei beni immobili rivalutati ex L. 147/2013, esplicano effetti ai fini della determinazione delle plusvalenze solo nel 2017.

Assegnazioni
effettuate nel
2016



L'individuazione dell'entità della plusvalenza deve avvenire facendo riferimento al **valore ante rivalutazione**.

Saldo attivo di
rivalutazione



Per l'art. 3, c. 3 e 4, del DM 19.4.2002 n. 86, per il **saldo attivo di rivalutazione**, fino al maggior valore attribuito ai beni, viene meno la sospensione d'imposta (-> **non si rende dovuta l'imposta del 13%**).

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

23

Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI UTILI

Regola operativa per i soci di società di persone -> Assegnazione con riduzione di riserve di utili da parte di una società di persone non porta ad alcuna tassazione in capo al socio (circolare 21.5.99, n. 112/E, cap. I, Parte II, § 4.1.1.1).



Per società di persone -> assolvimento dell'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5% "costituisce definitività dell'operazione", e, conseguentemente, per il socio non si rende dovuta alcuna tassazione successiva.

Art. 68, c. 6, del Tuir -> il valore del bene assegnato (che dovrebbe essere ridotto dell'entità soggetta ad imposta sostitutiva) riduce il costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione del socio della società di persone.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

24

Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI UTILI

Regola -> in presenza di **assegnazione con distribuzione di riserve di utili:**

- l'operazione costituisce **utile in natura per il socio;**
- Il valore cui fare riferimento è il **valore normale** e cioè quello «**ordinario**» a norma dell'art. 9 del Tuir o quello «**catastale**», in presenza di tale ultima scelta;
- dal valore di riferimento applicato valore è necessario detrarre l'importo che risulta assoggettato ad imposta sostitutiva da parte della società.



Socio persona fisica non imprenditore con partecipazione non qualificata in una società di capitali -> sull'entità che costituisce reddito in natura la società deve procedere ad effettuare la ritenuta a titolo d'imposta del 26% (art. 27 del D.P.R. 600/73) -> **il socio deve corrispondere alla società la necessaria provvista.**

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

25

Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE DI CAPITALE

Assegnazione di beni da parte di società che riduce riserve di capitale (riserva sovrapprezzo, versamenti in conto capitale, ecc.) -> socio non consegue alcun reddito, in quanto si tratta di restituzione di precedente apporto, ma di mera riduzione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione (art. 47, c. 5, del Tuir).

Attenzione -> se con la riduzione si giunge a rilevare un “sottozero” -> **socio soggetto a tassazione.**

Rinuncia dei soci ai crediti per un valore pari all’assegnazione e successivo annullamento della riserva che emerge a seguito della rinuncia = assegnazione con riduzione delle riserve di capitale.

All’atto della distribuzione di riserve di capitali è necessario procedere a:

- incrementare costo fiscale della partecipazione pari alla differenza assoggettata ad imposta sostitutiva;
- ridurre tale costo fiscale per il valore del bene assegnato.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

26

Assegnazioni -Tassazione dei soci

DISTRIBUZIONE CONTESTUALE DI RISERVE DI UTILI E DI CAPITALE

Società attribuisce al socio -> riserve di capitale e riserve di utili = **effetti in proporzione alla natura delle riserve che costituiranno oggetto di annullamento.**

Es.: annullate riserve di capitale per 800 e riserve di utili per 200, per il socio si concretizza:

- **un incremento del costo fiscale della partecipazione** -> per 8/10 della plusvalenza tassata in capo alla società;
- **una riduzione per 8/10** -> del valore normale del bene oggetto di assegnazione;
ma non è soggetto ad alcuna tassazione per i 2/10 della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva da parte della società.

L. 208/2015 -> **disapplicazione dell'art. 47, c. 1, secondo periodo del Tuir** -> ne deriva che, indipendentemente dalla deliberazione assembleare -> si devono ritenere distribuite per prime le riserve di utili.

La società (di capitali) che nel patrimonio ha riserve di utili e riserve di capitali -> dovrebbe utilizzare per prime -> **regola agevolativa** = non applicabile tale presunzione -> **sussiste libertà di operatività nella scelta delle riserve da utilizzare.**

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

Assegnazioni -Tassazione dei soci

DISTRIBUZIONE CONTESTUALE DI RISERVE DI UTILI E DI CAPITALE

Tassazione del
cosiddetto
“sottozero”



Valore normale bene assegnato superiore al costo fiscale della partecipazione (*incrementato dalla differenza assoggettata ad imposta sostitutiva*) = eccedenza (c.d. “sottozero”) -> soggetta ad imposizione in relazione a ciascun soggetto d’imposta.

Per i soggetti non imprenditori = irrilevanza eventuali rivalutazioni delle partecipazioni effettuate a norma dell’art. 5 della L. 448/2001.

Tassazione del
cosiddetto
“sottozero” per
soci di società di
persone



Regole del “sottozero” = mancata esistenza di utili già tassati per trasparenza -> riconoscimento eccedente quanto corrisposto dal socio per conferimento iniziale e/o successivi a livello patrimoniale.

ASSEGNAZIONE CON DISTRIBUZIONE DI RISERVE IN SOSPENSIONE

Assegnazione di beni effettuata con corrispondente riduzione delle riserve in sospensione d'imposta (es.: con immobili rivalutati) -> non determina imposizione in capo al socio.

Assolvimento dell'imposta sostitutiva del 13% su riserve (pari al 13%) -> non fa rilevare debito del socio, in quanto definitiva sia della società, sia del socio.

Nella circolare Agenzia delle entrate 4.5.2007, n. 25 (§ 11.3.1 e 11.3.2), si rileva che:

- **assolta l'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione -> successivo utilizzo è fiscalmente non rilevante;**
- **costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote -> si incrementa sia dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze, sia dell'imposta sostitutiva sulle riserve in sospensione.**

Regime agevolativo (limite dell'entità assoggettata all'imposta sostitutiva sulle plusvalenze) -> somme percepite o beni ricevuti per distribuzione di riserve di utili non costituiscono utili se riferite a distribuzione di riserve in sospensione d'imposta.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi



Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE IN SEDE DI RECESSO e/o LIQUIDAZIONE

Soci imprenditori

Regola -> per le società di capitali il reddito da liquidazione:

- **se il socio è un soggetto non imprenditore (persona fisica, società semplice) = natura di utile;**
- **se il socio è un soggetto imprenditore (società di persone o di capitali) = suddivisione in due parti, individuabili:**
 - nella differenza tra le somme ricevute o valore normale dei beni assegnati e all'entità dell'annullamento di riserve di capitale (plusvalenza);
 - per differenza tra somme ricevute o valore normale dei beni assegnati *meno* costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione -> assume natura di utile.

Le plusvalenze in questione sono determinate a norma degli artt. 86 e 87 del TUIR, per cui letteralmente la disapplicazione (pur limitata) dell'art. 47 del TUIR lascerebbe intatta la tassazione della parte che costituisce plusvalenza. La questione dovrà, quindi, necessariamente essere risolta in via interpretativa.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

30

Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE IN SEDE DI RECESSO e/o LIQUIDAZIONE

Soci imprenditori

Regola -> per le società di capitali il reddito da liquidazione:

- se il socio è un soggetto non imprenditore (persona fisica, società semplice) = natura di utile;
- se il socio è un soggetto imprenditore (società di persone o di capitali) = suddivisione in due parti, individuabili:
 - nella differenza tra le somme ricevute o valore normale dei beni assegnati e all'entità dell'annullamento di riserve di capitale (plusvalenza);
 - per differenza tra somme ricevute o valore normale dei beni assegnati *meno* costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione -> assume natura di utile.

Soci di società di persone

Regole -> analoghe a società di capitali (art. 20-*bis* del Tuir richiama criteri art. 47. c. 7).

Reddito da liquidazione dei soci di società di persone = **natura di reddito d'impresa e non di dividendo** -> circolare 40/2002 (§ 1.4.7) = reddito da liquidazione deve essere ridotto di quanto assoggettato ad imposizione sostitutiva in capo alla società (*valevole anche per i soci di società di persone*).

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi



Assegnazioni -Tassazione dei soci

ASSEGNAZIONE IN SEDE DI RECESSO e/o LIQUIDAZIONE

Soci imprenditori

Regola -> per le società di capitali il reddito da liquidazione:

- **se il socio è un soggetto non imprenditore (persona fisica, società semplice) = natura di utile;**
- **se il socio è un soggetto imprenditore (società di persone o di capitali) = suddivisione in due parti, individuabili:**
 - nella differenza tra le somme ricevute o valore normale dei beni assegnati e all'entità dell'annullamento di riserve di capitale (plusvalenza);
 - per differenza tra somme ricevute o valore normale dei beni assegnati *meno* costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione -> assume natura di utile.

Soci di società di persone

Regole -> analoghe a società di capitali (art. 20-*bis* del Tuir richiama criteri art. 47. c. 7).

Reddito da liquidazione dei soci di società di persone = natura di reddito d'impresa e non di dividendo -> circolare 40/2002 (§ 1.4.7) = reddito da liquidazione deve essere ridotto di quanto assoggettato ad imposizione sostitutiva in capo alla società (*valevole anche per i soci di società di persone*).

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi



Assegnazioni -Tassazione dei soci

EFFETTI SUL BENE ASSEGNATO

Regola -> per il socio -> valore del bene = a quello assunto dalla società ai fini dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze.

Se la società ha individuato **l'imposta sostitutiva dell'8% o del 10,5%** in relazione:

- **al valore normale;**
- **al valore catastale;**

la determinazione della successiva plusvalenza o minusvalenza prende origine da tale valore.

Regola -> per la cessione agevolata dei beni -> costo fiscalmente riconosciuto dei beni immobili per il socio cessionario = **entità maggiore tra corrispettivo pattuito e valore normale.**

Quinquennio per le plusvalenze immobiliari -> assegnazione o la cessione agevolata = acquisto a titolo originario del bene per assegnatario o cessionario non imprenditore -> sussiste interruzione del quinquennio rilevante per le plusvalenze immobiliari (*art. 67, c. 1, lett. b), del Tuir*).

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

33

Assegnazioni

SINTESI RIEPILOGATIVA - 1

Soggetti interessati	Società di persone Società di capitali
Beneficiari	Soci (persone fisiche e società), anche non residenti, che rivestono tale qualifica all'atto dell'assegnazione e che risultano iscritti nel libro soci, qualora prescritto, al 30.9.2015 ovvero che vengono iscritti entro il 31.1.2016 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore all'1.10.2015.
Beni assegnabili	<ul style="list-style-type: none">• Immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione di cui all'art. 43, comma 2, TUIR, "<i>non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa</i>", ossia:<ul style="list-style-type: none">– immobili strumentali per natura (categorie catastali B, C, D, E e A/10) qualora non utilizzati direttamente per l'esercizio dell'attività;– immobili merce;– immobili uso abitativo posseduti dall'impresa, c.d. "beni patrimonio";• beni mobili iscritti in Pubblici registri non utilizzati come strumentali per l'esercizio dell'attività.

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

34

Assegnazioni

SINTESI RIEPILOGATIVA - 2

Imposta sostitutiva dovuta	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-bottom: 10px;"> $(\text{valore normale del bene} - \text{costo fiscalmente riconosciuto del bene}) \times 8\%$ </div> <p>L'aliquota è pari al 10,5% per le società non operative in almeno 2 periodi d'imposta del triennio 2013 – 2015.</p> <p> Se a seguito dell'assegnazione sono annullate riserve in sospensione d'imposta è dovuta un'imposta sostitutiva del 13%.</p>																				
Valore normale del bene	<p style="text-align: center;">Immobilie</p>	<ul style="list-style-type: none"> Valore di mercato ex art. 9, comma 3, TUIR ovvero a richiesta della società, valore catastale applicando i seguenti moltiplicatori: 	<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-top: 10px;"> <thead> <tr> <th style="text-align: left;">Categoria catastale immobile</th> <th style="text-align: center;">Moltiplicatore catastale (*)</th> <th style="text-align: center;">Moltiplicatore catastale (**)</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>A (escluso A/10) e C (escluso C/1)</td> <td style="text-align: center;">120</td> <td style="text-align: center;">126</td> </tr> <tr> <td>B</td> <td style="text-align: center;">140</td> <td style="text-align: center;">147</td> </tr> <tr> <td>A/10 e D</td> <td style="text-align: center;">60</td> <td style="text-align: center;">63</td> </tr> <tr> <td>C/1 e E</td> <td style="text-align: center;">40,8</td> <td style="text-align: center;">42,84</td> </tr> <tr> <td>Terreni</td> <td style="text-align: center;">90</td> <td style="text-align: center;">112,50</td> </tr> </tbody> </table> <p>(*) da applicare sulla rendita catastale rivalutata del 5% - 25%</p> <p>(**) da applicare sulla rendita catastale non rivalutata</p>	Categoria catastale immobile	Moltiplicatore catastale (*)	Moltiplicatore catastale (**)	A (escluso A/10) e C (escluso C/1)	120	126	B	140	147	A/10 e D	60	63	C/1 e E	40,8	42,84	Terreni	90	112,50
Categoria catastale immobile	Moltiplicatore catastale (*)	Moltiplicatore catastale (**)																			
A (escluso A/10) e C (escluso C/1)	120	126																			
B	140	147																			
A/10 e D	60	63																			
C/1 e E	40,8	42,84																			
Terreni	90	112,50																			
	<p style="text-align: center;">Bene mobile registrato</p>	<p>Valore di mercato ex art. 9, comma 3, TUIR</p>																			

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

Assegnazioni

SINTESI RIEPILOGATIVA - 3

Costo fiscalmente riconosciuto del bene	Bene plusvalente	Costo d'acquisto (aumentato delle spese incrementative) comprensivo degli oneri di diretta imputazione, al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti	
	Bene merce	Valutato a costo specifico	costo d'acquisto comprensivo degli oneri di diretta imputazione
		Valutato a Lifo, Fifo, costo medio	valore risultante da una situazione di magazzino redatta alla data di assegnazione
Versamento imposta sostitutiva	I rata → 60% entro il 30.11.2016 II rata → 40% entro il 16.06.2017		

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

Assegnazioni

SINTESI RIEPILOGATIVA - 4

	Riserva utilizzata	Società di capitali	Società di persone
Effetto sul socio assegnatario	Di utili	Il valore normale del bene assegnato è tassato per la parte eccedente l'importo soggetto ad imposta sostitutiva (tassazione del 40% - 49,72% se partecipazione qualificata ovvero ritenuta a titolo d'imposta del 26% se partecipazione non qualificata)	-----
	Di capitale	<p>1. rideterminazione del costo della partecipazione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • incrementato della base imponibile soggetta a imposta sostitutiva • ridotto del valore normale del bene assegnato (al netto dei debiti accollati) <p>2. l'eventuale eccedenza negativa è tassata nei modi ordinari Se il valore del bene assegnato (di mercato / catastale) è maggiore al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, aumentato della base imponibile dell'imposta sostitutiva (c.d. "sottozero") l'eccedenza è tassata quale utile nei modi ordinari.</p>	

Assegnazione, cessione e trasformazione agevolata imposte sui redditi

1

37

Adempimenti

CONTABILIZZAZIONE DELL'OPERAZIONE

Procedura: iscrizione di plusvalenze

Caso -> attribuzione immobile iscritto avente costo storico di € 200.000,00 - valore di assegnazione: € 500.000,00.

1. alla delibera attribuzione dell'utile in natura:

<i>Riserva straordinaria</i>	a	<i>Debiti verso soci</i>	500.000,00
------------------------------	---	--------------------------	------------

2. all'emissione della fattura al socio -> atto dell'assegnazione:

<i>Debiti verso soci</i>	a	<i>Diversi</i>	500.000,00
	a	<i>Immobili</i>	200.000,00
	a	<i>Plusvalenze</i>	300.000,00