

Studio Fabrizio Mariani
Viale Brigata Bisagno 12/1 16129 Genova
Tel. e. fax. 010.59.58.294
f.mariani@studio-mariani.it

Circolare n. 25/2016
del 01 agosto 2016

ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

- 1. Assegnazione agevolata dei beni ai soci**
- 2. Beni mobili iscritti in pubblici registri**
- 3. Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto**
- 4. Estromissione degli immobili strumentali dall'impresa individuale**

Con la circolare **1° giugno 2016, n. 26/E**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti in merito **all'assegnazione e alla cessione** agevolata di beni ai soci, alla **trasformazione in società semplici** e **all'estromissione dei beni dell'imprenditore** individuale alla luce delle importanti novità introdotte dalla legge di Stabilità 2016, veicolata nella L. 28 dicembre 2016, n. 208. La corposa circolare delle Entrate analizza nel dettaglio la **particolare casistica** che si può prospettare al **soggetto interessato** in questa particolare agevolazione, fornendo utili chiarimenti relativamente agli **enti non commerciali** e le **società residenti** che non hanno una stabile organizzazione, ai casi di fusione o di scissione, al caso in cui la società risulti titolare della nuda proprietà. Precisazioni sono fornite in merito all'applicazione delle **imposte indirette** con riferimento in particolare all'Iva, all'imposta di registro, alle imposte ipotecarie e catastali.

La legge di Stabilità 2016, veicolata nella L. 28 dicembre 2015, n. 208, all'art. 1, da co. 115 a 120, 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.

I beni che sono oggetto di assegnazione e cessione agevolata ai soci sono:

1. i **beni immobili diversi** da quelli **strumentali per destinazione**, vale a dire diversi da quelli **utilizzati esclusivamente** per l'esercizio dell'attività d'impresa;
2. i **beni mobili iscritti in pubblici registri**, non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

L'agevolazione in questione consiste nella **facoltà della società** di assegnare o **cedere i beni ai soci** mediante l'assolvimento di un'**imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'Irap pari all'8 %, ovvero al 10,5 % per le **società considerate non operative** o in **perdita sistematica** in almeno due dei **tre periodi di imposta precedenti** a quello in corso al momento dell'assegnazione.

1. Assegnazione agevolata dei beni ai soci

La legge di Stabilità 2016 prevede la possibilità di assegnare o cedere, in via agevolata, taluni beni ai soci, **nonché di trasformare** in società semplici le società che hanno per oggetto esclusivo o principale la **gestione dei beni individuati** dalle norme medesime.

L'assegnazione viene a configurarsi ogni qual volta la società procede, nei confronti dei soci, alla distribuzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla **distribuzione di utili** o di riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene.

Possono effettuare, in regime agevolato, **l'assegnazione dei beni** ai soci le seguenti società residenti nel territorio dello Stato: le società per azioni; le società in accomandita per azioni; le società a responsabilità limitata; le società in nome collettivo; le società in accomandita semplice.

La circolare in commento evidenzia che, per effetto dell'equiparazione alle società in nome collettivo e a quelle in accomandita semplice, operata dal co. 3, art. 5, D.P.R. 917/1986, **rientrano tra i soggetti residenti** che possono effettuare l'assegnazione agevolata anche: le **società di armamento**; le **società di fatto** che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali.

Possono, inoltre, beneficiare dell'agevolazione in esame anche le **società in liquidazione**, purché sussistano le **condizioni previste** dalla norma in commento.

Soggetti che non possono beneficiare dell'agevolazione

Non rientrano, invece, tra i **soggetti destinatari** della disciplina in esame 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 dei beni, la circolare in commento precisa che, in mancanza di una **espressa limitazione soggettiva**, questi possono essere anche rappresentati da **soggetti diversi** dalle persone fisiche ed essere **non residenti nel territorio** dello Stato.

Condizione per beneficiare dell'agevolazione

La legge di Stabilità 2016, prevede all'art. 1, co. 115, che tutti i soci devono risultare «iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del **30 settembre 2015**, ovvero che vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, in forza di titolo di trasferimento avente data certa **anteriore al 1 ottobre 2015**».

Detta condizione deve essere intesa nel senso che, all'atto dell'assegnazione, solo per i **soci che rivestivano tale qualifica** anche alla predetta data del 30 settembre 2015, si può fruire delle agevolazioni previste dalla disposizione in esame.

Il **subentro dell'erede** nella qualità di socio successivamente alla predetta data del 30 settembre 2015, a seguito della accettazione dell'eredità da parte dell'erede medesimo, **non è di ostacolo** alla possibilità anche per quest'ultimo di fruire della agevolazione in esame in quanto **non si tratta di una cessione volontaria** della partecipazione.

L'agevolazione è, inoltre, applicabile anche nei casi in **cui le azioni o quote dell'effettivo socio siano intestate a società fiduciarie**. In tale ipotesi, la società fiduciaria deve risultare iscritta nel libro dei soci alla data del 30 settembre 2015 ed è **necessario fornire** la prova che il rapporto fiduciario, tra la **società fiduciante ed il fiduciario**, sia sorto anteriormente alla predetta data.

Nel caso in cui sulla partecipazione sia stato costituito un **diritto di usufrutto**, la qualità di socio, ai fini di cui trattasi, va riferita al **soggetto titolare della nuda proprietà**.

La circolare in commento evidenzia che, relativamente alle società **non obbligate alla tenuta del libro dei soci** (ad esempio, società di persone), l'identità dei soci medesimi alla data del 30 settembre 2015 deve essere provata mediante idoneo titolo avente data certa.

Fusione

La circolare evidenzia che nei **casi di fusione** (propria o per incorporazione) o **di scissione** (totale o parziale), in ossequio al principio di continuità fiscale che assiste dette operazioni, la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni **possono procedere all'assegnazione dei beni**, anche nei confronti dei soci delle società incorporate, fuse o scisse, sempre che questi ultimi abbiano rivestito tale qualità di soci presso le **società di provenienza**, alla data del 30 settembre 2015.

Nuda proprietà

L'Agenzia delle Entrate evidenzia che **non rientrano tra i beni assegnabili** in modo agevolato i singoli diritti, quali quelli **reali afferenti i beni medesimi** (es., usufrutto, nuda proprietà,) ovvero quelli edificatori.

Al riguardo va osservato, infatti, che essendo la disciplina in esame applicabile solo nei confronti dei beni, **non è possibile beneficiare** della stessa qualora la società intenda assegnare non l'intera proprietà, ma **un singolo diritto sul bene**. Nel caso in cui la società risulti titolare di un diritto reale parziale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio), i tecnici delle Entrate sono del parere che **sia possibile beneficiare** della disciplina in esame qualora la società si **liberi del suo diritto reale parziale assegnando definitivamente** il bene al socio. Anche in tal caso, infatti, si realizza la fuoriuscita del bene **dal patrimonio della società** a quello del socio.

Beni che possono essere oggetto dell'assegnazione

In particolare, i beni che possono formare oggetto dell'assegnazione agevolata ai soci sono i seguenti:

- **beni immobili**, diversi da quelli indicati nell'art. 43, co. 2, primo periodo, D.P.R. 917/1986;
- **beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati come strumentali** per l'attività propria dell'impresa.

Nell'ipotesi di società che si trovano in **una fase di liquidazione**, in cui non è esercitata alcuna attività d'impresa, ma si è in presenza di una mera fase di chiusura dei rapporti di credito/debito verso terzi finalizzata alla cessazione dell'attività, **gli immobili possono**, in linea generale, rientrare nell'assegnazione agevolata in esame. In tal caso, infatti, la circolare in commento è del parere che sia rispettata la finalità della disciplina in commento che intende favorire la **fuoriuscita di quei beni** che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali.

Possono essere assegnati in regime agevolato solo beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione, vale a dire diversi da quelli **utilizzati esclusivamente** per l'esercizio dell'impresa da parte della società.

Si definiscono strumentali per destinazione quegli immobili che hanno come **unico impiego** quello di essere «**direttamente utilizzati**» nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali, senza risultare idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti.

Sono, quindi, assegnabili in **modo agevolato gli immobili** diversi da quelli strumentali per destinazione, vale a dire:

1. quelli **strumentali per natura**, sempre che siano concessi in locazione, comodato, o, comunque, non direttamente utilizzati dall'impresa;
2. quelli alla cui **produzione o al cui scambio** è diretta l'attività dell'impresa;
3. quelli che **concorrono a formare il reddito d'impresa** secondo le disposizioni di cui all'art. 90, D.P.R. 917/1986.

Sono, invece, esclusi dall'agevolazione i **beni immobili** i quali, pur essendo per le loro caratteristiche qualificabili tra **quelli strumentali per natura**, in quanto **non sono suscettibili** di

diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, sono tuttavia utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del loro possessore.

Sono, invece, agevolabili in quanto si considerano «**non strumentali per destinazione**» quegli immobili che, pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa che la società consegue, si caratterizzano per il fatto di **costituire beni oggetto** dell'attività d'impresa e di essere suscettibili di produrre un loro autonomo reddito attratto al reddito d'impresa (quali, in generale, **gli immobili locati a terzi**).

Appartengono a tale categoria, gli **immobili posseduti** dalle società che hanno per oggetto la gestione di immobili, in quanto gli stessi **sono idonei a produrre** un autonomo reddito (quello che deriva dalla loro locazione) ancorché, per principio di attrazione, lo **stesso concorra alla unitaria** determinazione del reddito di impresa.

2. Beni mobili iscritti in pubblici registri

La norma in esame prevede la possibilità di assegnare in modo agevolato **ai soci i beni mobili iscritti** in pubblici registri **non utilizzati come strumentali** per l'attività propria dell'impresa. Circa il concetto di strumentalità nell'ambito dell'attività propria dell'impresa, restano confermate le precisazioni più volte fornite dalla scrivente sull'argomento: trattasi di **quei beni senza i quali l'attività dell'impresa** non può essere esercitata. Rientrano, ad esempio, in tale fattispecie, le **autovetture per le imprese** che effettuano attività di noleggio delle stesse, gli aeromobili da turismo e le imbarcazioni da diporto utilizzati rispettivamente dalle **scuole di addestramento** al volo e alla navigazione.

Base imponibile

La circolare in commento evidenzia che, ai fini della determinazione della base imponibile, sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati e il loro costo fiscalmente riconosciuto, si **applica una imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive (Irap) nella misura:

- dell'8%;
- del 10,5% per le società considerate non operative in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione.

Per i beni la cui assegnazione è soggetta ad Iva, l'imposta si applica nei modi ordinari sul valore normale dei beni con l'aliquota propria dei medesimi.

Caso relativo agli immobili

Ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, con riferimento ai beni immobili, su richiesta della società e nel rispetto delle condizioni prescritte dalla normativa vigente, il **valore normale, in alternativa** a quello di cui all'art. 9, D.P.R. 917/1986, **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 co. 4, art. 52, D.P.R. 131/1986.

Tale comma prevede la c.d. **valutazione automatica**, secondo cui **non sono sottoposti a rettifica** il valore o il corrispettivo degli immobili, iscritti in catasto con attribuzione di rendita, dichiarato in misura non inferiore, per i terreni, a 75 volte il reddito dominicale risultante in catasto e, per i

fabbricati, a 100 volte il reddito risultante in catasto, aggiornati con i coefficienti stabiliti per le imposte sul reddito.

COEFFICIENTI STABILITI PER LE IMPOSTE SUL REDDITO

TIPOLOGIA	COEFFICIENTE
Terreni	112,5
Categoria C/1 ed E	42,84
Categoria A/10 e D	63
Tutti gli altri fabbricati	126
Categoria B	176,40
Fabbricati «Prima Casa»	115,5

Pagamento dell'imposta sostitutiva

Le società che si avvalgono delle disposizioni della norma in **esame devono versare:**

1. il **60% dell'imposta sostitutiva** entro il 30 novembre 2016;
2. la **restante parte** entro il 16 giugno 2017, con i criteri di cui al D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

La circolare delle Entrate evidenzia che l'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata dei beni **deve ritenersi perfezionato** con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della **relativa imposta sostitutiva**.

Pertanto, l'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva **non rileva ai fini del perfezionamento** dell'assegnazione agevolata. In tal caso, l'imposta sostitutiva **non versata** è iscritta a ruolo ai sensi degli art. 10 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi dell'istituto del «**ravvedimento operoso**».

3. Applicazione dell'imposta sul valore aggiunto

Le assegnazioni di beni ai soci, costituiscono cessioni di beni ed integrano il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'Iva.

Il numero n. 6), co. 2, art. 2, D.P.R. 633/1972 prevede, infatti, che **sono considerate cessioni di beni** e, quindi, sono soggette ad Iva «**le assegnazioni 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».

Con un precedente documento di prassi ministeriale, i tecnici delle Entrate (C.M. 40/E/2002) hanno chiarito che **l'assegnazione di beni ai soci** realizza una ipotesi di **destinazione a finalità estranee** all'esercizio d'impresa. Sono, pertanto, applicabili anche ai casi di assegnazione di beni ai soci le **disposizioni sull'autoconsumo** (contenute nell'art. 2, co. 2, n. 5), laddove prevedono la non applicazione dell'Iva per «**quei beni per i quali non è stata operata**, all'atto dell'acquisto, la detrazione dell'imposta di cui all'art. 19».

Si tratta, in particolare, di quei beni in cui non è stato consentito la detrazione dell'Iva in ragione del loro acquisto presso un soggetto privato, ovvero poiché l'acquisto è avvenuto prima dell'introduzione dell'Iva nell'ordinamento interno, nonché dei casi in cui i beni sono acquistati o importati senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli artt. 19, 19-bis1 e 19-bis2, D.P.R. 633/1972.

Sempre con la citata circolare n. 40/E del 2002 è stato, altresì, precisato che, in caso di **acquisto dell'immobile senza applicazione dell'imposta**, al quale abbiano fatto seguito interventi di riparazione e di recupero edilizio, per i quali, invece, si è provveduto alla detrazione dell'imposta, il contribuente **all'atto dell'estromissione di tali beni**, dovrà, in relazione all'imposta afferente a tali spese, operare la rettifica della detrazione a norma dell'art. 19-bis2, qualora le stesse siano incrementative del valore dell'immobile e **non abbiano** esaurito la loro utilità all'atto dell'estromissione.

Assegnazione del terreno

Con riferimento alle assegnazioni aventi per oggetto un terreno, occorre distinguere a seconda che questo **sia o meno suscettibile** di utilizzazione edificatoria.

Secondo un precedente orientamento delle Entrate (C.M. 29 maggio 2013, n. 18) nel richiamare la nozione di «**area fabbricabile**» contenuta nell'art. 36, co. 2, D.L. 4 luglio 2006, n. 223, è stato chiarito che **un'area si considera edificabile** ancor prima della conclusione dell'iter procedimentale per l'approvazione dello strumento urbanistico generale, purché detto documento di pianificazione urbanistica **sia stato adottato dal Comune**.

Le assegnazioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria **non sono soggette ad Iva**, ai sensi dell'art. 2, co. 3, lett. c.), del D.P.R. n. 633 del 1972.

Per quanto riguarda, invece, le **assegnazioni di terreni suscettibili** di utilizzazione edificatoria, queste sono imponibili con aliquota ordinaria.

Rilevanza ai fini delle imposte di registro

La legge di Stabilità 2016 prevede che le aliquote dell'imposta di registro eventualmente applicabili **sono ridotte alla metà** e le **imposte ipotecarie e catastali** si applicano in misura fissa.

La circolare delle Entrate evidenzia che l'assegnazione dei beni ai soci è disciplinata, in via generale, nell'art. 4, lett. d), n. 1) e 2) della tariffa, parte prima, allegata al D.P.R. 131/1986.

Il principio di alternatività Iva - registro di cui all'art. 40, D.P.R. 131/1986, in base al quale i trasferimenti di beni immobili soggetti ad Iva scontano l'imposta di registro in misura fissa, trova una **deroga per le ipotesi di assegnazioni** di beni immobili ad uso abitativo che rientrano nel regime di esenzione Iva previste dall'art. 10, co. 1, n. 8-bis, D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, per le quali trova applicazione **l'imposta di registro in misura proporzionale**.

4. Estromissione degli immobili strumentali dall'impresa individuale

L'art. 1, co. 121, L. 208/2015 (legge di Stabilità 2016) dà facoltà agli **imprenditori individuali** di procedere **all'esclusione dei beni immobili strumentali** dal patrimonio dell'impresa, mediante il **pagamento di una imposta sostitutiva**.

In particolare, l'esclusione potrà interessare tutti gli immobili strumentali di cui all'art. 43, co. 2, del D.P.R. 917/1986, siano essi **strumentali per natura** che **per destinazione**, posseduti dall'imprenditore individuale alla data del **31 ottobre 2015**.

Più in dettaglio, l'imprenditore individuale che alla **data del 31 ottobre 2015**, possiede beni immobili strumentali poteva entro il **31 maggio 2016**, optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso **alla data del 1° gennaio 2016**.

L'esclusione implica il pagamento di una imposta sostitutiva di Irpef e Irap, con **aliquota dell'8 %**, applicata sulla differenza tra il valore normale di tali beni ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto.

Soggetti interessati

L'agevolazione è consentita ai soggetti che alla data del **31 ottobre 2015** rivestono la qualifica di imprenditore individuale e la conservano fino al **1° gennaio 2016**, data a partire dalla quale assume rilevanza l'esclusione dei beni immobili dal patrimonio dell'impresa.

Possono **fruire dell'agevolazione in commento** tutte le imprese individuali, comprese quelle che alle predette date versano in stato di liquidazione. La facoltà di fruire dell'agevolazione è **preclusa** se, al 1° gennaio 2016, la qualifica di **imprenditore individuale sia venuta meno**; in tale ipotesi, infatti, si è già verificato il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera patrimoniale privata dell'imprenditore, con la conseguente **applicazione dell'imposta ordinaria** sulle plusvalenze eventualmente realizzate.

Non è possibile beneficiare dell'agevolazione anche in caso in cui l'unica azienda dell'imprenditore individuale sia stata concessa in affitto o in usufrutto **anteriormente al 1° gennaio 2016**, atteso che per l'intera durata dell'affitto o della concessione viene a **cessare l'attività d'impresa**.

La circolare evidenzia che:

1. la disciplina dell'estromissione degli immobili strumentali **non è applicabile** nei confronti degli enti non commerciali;
2. **l'estromissione può essere effettuata** dall'erede dell'imprenditore deceduto successivamente al 31 ottobre 2015, a condizione che l'opzione sia esercitata dall'erede che abbia proseguito l'attività del de cuius in forma individuale;
3. può beneficiare dell'agevolazione il **donatario dell'azienda** che abbia proseguito l'attività imprenditoriale del donante; in tal caso si ricorda che ai sensi dell'art. 58, co.1, D.P.R. 917/1986, l'azienda è assunta ai medesimi valori riconosciuti nei **confronti del dante causa**.

L'art. 1, D.P.R. 442/1997, nel disciplinare le **modalità di esercizio delle opzioni** e delle revoche di regimi di determinazione dell'imposta o di regimi contabili, attribuisce rilevanza al comportamento concludente del contribuente; può considerarsi comportamento che esprime in **modo concludente la volontà di estromettere gli immobili**, tramite:

1. la **contabilizzazione dell'estromissione sul libro giornale**, nel caso di impresa in contabilità ordinaria;
2. la **contabilizzazione dell'estromissione sul registro dei beni ammortizzabili**, nel caso di impresa in contabilità semplificata.