

Consiglio Nazionale del Notariato

Studio n.46-2023/T

ASSEGNAZIONI AGEVOLATE AI SENSI DELLA LEGGE N. 197 DEL 2022: ASPETTI E SOLUZIONI NOTARILI

di Francesco Raponi

(Approvato dalla Commissione Studi Tributari il 3 maggio 2023)

Abstract

Una società che intenda effettuare un'assegnazione di beni immobili in favore dei propri soci deve compiere alcune verifiche preliminari necessarie per stabilire se possa essere eseguita e ciò prima ancora di valutare se sul piano fiscale la stessa operazione possa essere ritenuta idonea a fruire della disciplina agevolativa di cui alla legge 197 del 2022.

In via prioritaria bisognerà appurare se la fattispecie rientri nel perimetro applicativo di una delle operazioni con causa tipica che si possono concludere con una assegnazione in natura avente ad oggetto tali beni.

In caso di riscontro positivo, se l'operazione sia posta in essere da una società di capitali e limitatamente all'attribuzione immobiliare a seguito di recesso, esclusione, riduzione reale del capitale e dazione di acconti sulla liquidazione, occorrerà anche verificare se la stessa assegnazione possa risultare lesiva delle norme poste a tutela dell'integrità del capitale sociale. A tal fine si dovrà appurare se sussistano nello stato patrimoniale della società assegnante le poste che la legittimano, ovvero che il valore contabile del bene assegnato non risulti superiore alle voci di patrimonio netto che saranno annullate a seguito della stessa operazione.

Tale accertamento invece non sarà necessario, non ricorrendo analoghe ragioni di tutela del capitale sociale, nel caso in cui l'attribuzione immobiliare al socio sia effettuata, sempre da una società di capitali, ma nella differente fase di approvazione del piano di riparto finale dell'attivo oppure da una società di persone qualsiasi esse siano le operazioni estromissive di beni immobili poste in essere.

A questo punto, se si voglia usufruire delle agevolazioni di cui alla legge 197 del 2022, si dovrà verificare se ne ricorrano le condizioni.

Si approfondiranno a tal fine la qualifica della società assegnante, la titolarità in capo al medesimo soggetto dei beni che formano oggetto dell'assegnazione e la natura dei beni da assegnare, nonché la condizione del socio assegnatario.

Concluso con esito favorevole anche tale controllo, si potrà procedere alla valutazione dell'impatto delle medesime agevolazioni in materia di imposte sui redditi e nell'ambito applicativo delle imposte indirette.

Sul piano operativo si rappresenta l'opportunità che la sintesi dei vari step dell'operazione attributiva venga riassunta in un quadro sinottico di pronto riscontro.

=====

Indice:

INTRODUZIONE

A. AMMISSIBILITÀ DELL'OPERAZIONE SUL PIANO CIVILISTICO - A.1 Assegnazioni di beni immobili ai soci – distribuzione di capitale, riserve di capitale, utili o riserve di utili - A.1.1 Assegnazione di beni immobili nella fase finale della liquidazione - acconti sulla liquidazione corrisposti in natura A.1.2 Recesso- Esclusione del socio - A.1.3 Riduzione reale del capitale sociale - Riduzione reale targata del capitale sociale - A.1.4 Distribuzione di utili in natura - A.1.5 Restituzione in natura di versamenti in c/capitale oppure in c/futuro aumento di capitale - A.1.6 Quadro di sintesi : tempi di esecuzione dell'operazione da conciliare con la scadenza al 30.09.2023 - A.1.6.1 Diritto di prelazione nelle assegnazioni di beni immobili ai soci

B. RAPPRESENTAZIONE DELL'ASSEGNAZIONE DI BENI IMMOBILI SUL PIANO CONTABILE: VERIFICA DELLA SUSSISTENZA DELLE RELATIVE POSTE CONTABILI - B.1 Società di capitali – Operazioni per le quali è richiesto il rispetto della rappresentazione contabile: liquidazione in natura in sede di recesso - esclusione - distribuzione utili o capitale- riduzione reale – acconti sulla liquidazione. - B.2 Società di capitali – Operazioni per le quali non è necessario il rispetto della rappresentazione contabile: assegnazione in natura a seguito dell'approvazione del piano di riparto finale di liquidazione - B.3 Società di persone in contabilità ordinaria – rappresentazione contabile dell'assegnazione - B.4 Società di persone in contabilità semplificata – rappresentazione contabile dell'assegnazione - B.5 Profili pratici in materia di rappresentazione contabile - valore contabile del bene ed il patrimonio netto - B.5.1 Valore contabile del bene da assegnare più elevato delle riserve - B.5.2 Assegnazione a valori reali e non contabili - rispetto dei parametri contabili- profili civilistici - B.5.3 Assegnazione - eliminazione di riserve solo se preesistenti all'operazione - B.5.4 Mancanza di un netto contabile disponibile - Affrancamento e distribuzione di riserve in sospensione d'imposta - B.5.4.1 Segue: mancanza di un netto contabile disponibile - Riduzione del capitale sociale - B.5.4.2 Segue: mancanza di un netto contabile disponibile-cessione onerosa - B.5.4.3 Segue: mancanza di un netto contabile disponibile - Scioglimento e la liquidazione della società - B.6 Assegnazione con accollo delle passività : limiti di ammissibilità - B.6.1 Segue: assegnazione beni immobili con passività : ipotesi ammissibili - B.6.2 Segue : assegnazione di beni immobili con accollo di passività: unitarietà della componente assegnata. Riflessi in materia di imposte indirette. Non rileva la natura delle passività. - B.7 Rilevanza delle riserve sul piano contabile e su quello tributario - rinvio.

C. CONDIZIONI EX LEGE 197/2022 - C.1 Società assegnante - C.2 Titolarità del bene da assegnare - Natura dei beni oggetto della agevolazione - C.2.1 Data in cui rilevano gli elementi costitutivi: cambio di destinazione dell'immobile - C.2.2 Beni locati o concessi in comodato - C.2.3 Beni "destinati" alla locazione o al comodato e attualmente liberi da tali utilizzi - C.2.4 Beni appartenenti a società in liquidazione: assegnazione agevolabile per definizione - C.2.5 Beni in piena proprietà: assegnazione agevolabile - C.2.6 Diritti reali parziari: assegnazione non sempre agevolabile - C.2.7 Proprietà superficaria - C.2.8 Diritti edificatori: assegnazione non agevolabile - C.3 Soci assegnatari - C.3.1 Titolarità della partecipazione - C.3.2 Socio assegnatario in comunione legale dei beni - C.3.3 Eredi del socio - C.3.4 Socio assegnatario in caso di subentro per fusione e per scissione - C.3.5 Società fiduciarie assegnatarie - C.3.6 Par condicio: assegnazioni non proporzionali - C.3.7 Assegnazione di beni a favore di terzi

D. IMPOSTE E BENEFICI IN CASO DI ASSEGNAZIONE DI BENI AI SOCI AGEVOLATA - D.1 Profili fiscali nelle imposte dirette in capo alla società - D.1.1 Calcolo del differenziale - D.1.1.2 Minuendo: valore normale sostituibile con il valore catastale - D.1.1.3 Sottraendo: costo fiscale del bene assegnato - D.1.1.3.1 Sottraendo: Bene oggetto di rivalutazione - D.2 Assegnazione contestuale di beni che producono componenti positivi e componenti negativi - D.3 Imposte dirette- differenziale nelle

società in contabilità semplificata - D.4 Profili fiscali nelle imposte dirette in capo al socio – incidenza della agevolazione – D.4.1 Fiscalità in capo al socio nelle società di capitali - D.4.1.1 Segue: distribuzione di riserve di capitale e di capitale in natura nelle società di capitali - D.4.1.2 Segue: distribuzione di riserve di utili e di utili in natura nelle società di capitali- riduzione corrispondente alle riserve di rivalutazione affrancate - D.4.2 Profili fiscali in capo al socio nelle società di persone- differenze tra società di capitali e società di persone - D.4.2.1 Segue: sottozero nelle società di persone - D.5 Aspetti fiscali dell' assegnazione di beni immobili nelle imposte indirette - D5.1 Inquadramento delle assegnazioni nel sistema delle imposte indirette - D5.2 Assegnazioni soggette ad imposta di registro - D5.2.1 Coordinamento imposta sostitutiva e imposta di registro - D.5.3 Iva: base imponibile - D.5.4 Imposte ipotecarie e catastali.

E. CONCLUSIONI - VENDITA SUCCESSIVA ALLA ASSEGNAZIONE - PLUSVALENZA

INTRODUZIONE

L'art 1 commi da 100 a 105 della legge n 197 del 2022 ha riproposto la possibilità di procedere all'assegnazione di beni immobili da parte di una società ai propri soci a condizioni di favore¹. L'argomento è stato oggetto in passato di numerosi approfondimenti, tuttavia con l'introduzione della nuova normativa si è colta l'occasione per dedicare allo stesso tema un nuovo ulteriore studio, non solo con lo scopo di raccogliere in unico documento tutto il materiale prodotto ma anche e soprattutto con l'intento di offrire nuove soluzioni che tengano conto anche delle esperienze relative all'applicazione delle precedenti normative.

A. AMMISSIBILITÀ DELL'OPERAZIONE SUL PIANO CIVILISTICO

L'assegnazione di beni immobili ai soci, anche nella accezione di cui alla legge 197 del 2022, non costituisce di per sé una nuova causa negoziale². Ciò comporta da un lato che non potrà essere ricevuto un atto di assegnazione di beni immobili ai soci inteso in via autonoma, e dall'altro, che tale operazione potrà essere posta in essere solo se risulti giustificata da una causa tipica di cui occorrerà appurare caso per caso se ne ricorrano i presupposti. Potrà essere posta in essere soltanto quale modalità per consentire la restituzione al socio di capitale e riserve di capitale o per dare esecuzione ad una delibera di distribuzione di utili, oppure ancora quale attribuzione finale di un'operazione più complessa.

A.1 Assegnazioni di beni immobili ai soci – distribuzione di capitale, riserve di capitale, utili o riserve di utili

Per individuare la ratio di quanto appena sostenuto occorre muovere dalla considerazione di fondo che le attribuzioni in argomento trovano il loro fondamento nel rapporto societario e sono configurabili ogni qual volta³ la società proceda alla distribuzione nei confronti dei soci⁴ del

¹ La medesima agevolazione negli stessi termini in cui è stata riproposta era stata prevista dalla legge n. 208 del 28.12.2015 art. 1 comma 115 e segg. e poi nuovamente dalla legge 11.12.2016 n. 232 art. 1 commi 565 e 566.

² Si sottolinea che il legislatore fiscale ha aderito alla ricostruzione della assegnazione come atto a titolo oneroso ovvero che l'assegnazione si risolve in capo alla società in una decurtazione patrimoniale a fronte di una contropartita. Una tesi minoritaria invece ritiene che l'assegnazione consista in un atto a titolo gratuito ossia in una decurtazione patrimoniale senza contropartita. Tale soluzione, tuttavia, pur avendo il pregio di comportare minori cautele procedurali nella effettuazione dell'operazione che si concluda con l'assegnazione si porrebbe in contrasto con le norme del codice civile.

³ Circ. n. 26 del 2016 pag. 6.

⁴ La legge 197 del 2022 art. 1 comma 103 prevede che nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni dei commi 1 e da 5 a 8 dell'art. 47 Tuir il che equivale secondo l'Af a prevedere una deroga ai criteri di distribuibilità delle riserve intendendo

proprio patrimonio netto disponibile⁵ con una delle operazioni consentite dalla legge. In particolare potrà verificarsi che tale attività sia posta in essere con atti a se stanti, di restituzione⁶ in natura di capitale e/o riserve di capitale⁷ o di distribuzione in natura di utili e/o riserve di utili oppure tramite operazioni ove la stessa restituzione di capitale e di utili non rilevino in via autonoma ma solo in chiave liquidatoria⁸.

L'attribuzione di una parte dell'attivo al socio, infatti, costituisce una modalità estintiva della obbligazione della società nei suoi confronti⁹ nonché fonte di un credito della stessa società verso il medesimo socio che trae origine dalla stessa operazione¹⁰.

garantire che non scattino le presunzioni previste da tale norma. Non è pertanto richiesto che si debbano distribuire in via prioritaria le riserve di utili (v. nota 5). La distribuzione delle riserve potrebbe essere assoggettata ai vincoli previsti dalla legge. Innanzitutto occorre far riferimento all'art 2433 c.c., secondo cui non è possibile procedere alla distribuzione delle riserve in caso di perdite di capitale sociale, salvo che la società non abbia provveduto a reintegrarlo o ridurlo nella misura corrispondente. Ove vi fossero perdite, infatti, le riserve dovranno essere prima destinate alla copertura delle stesse e, solo successivamente e per l'ammontare residuo, distribuite tra i soci. A quanto sopra si aggiunge il disposto dell'art. 2426 co. 1 n. 5 c.c. secondo cui, se sono stati capitalizzati costi di impianto e di ampliamento, costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità aventi utilità pluriennale per i quali non si è concluso il periodo di ammortamento, i dividendi potranno essere distribuiti solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati. Ancora, l'art. 2426 c.c. prevede che le plusvalenze realizzate a seguito dell'applicazione del metodo del patrimonio netto devono essere iscritte in una riserva non disponibile (art. 2426 co. 1 n. 4 c.c.). L'eventuale utile netto derivante da attività e passività monetarie iscritte al cambio dovrà essere accantonato in apposita riserva non distribuibile fino al suo effettivo realizzo (art. 2426 co. 1 n. 8-bis c.c.). Con particolare riferimento alle riserve di rivalutazione, l'art. 2423 c.c. dispone che gli utili eventualmente derivanti da una deroga dalle disposizioni di redazione del bilancio devono essere iscritti in una riserva che può essere distribuita solo in misura corrispondente all'importo del valore recuperato. Inoltre, l'art. 13 co. 2 Legge n. 342/2000 disciplina l'ipotesi in cui la riserva da rivalutazione sia stata utilizzata per la copertura di perdite, prevedendo che, in tal caso, non si può fare luogo a distribuzione di utili finché la riserva non viene reintegrata o ridotta in misura corrispondente con deliberazione dell'assemblea straordinaria. In ordine alla riserva legale occorre tenere in considerazione il disposto di cui all'art 2430 cc con particolare riguardo anche al tema della riserva legale accelerata (costituita in misura eccedente all'accantonamento obbligatorio). Infine riguardo alla riserva da sovrapprezzo occorre far riferimento ai limiti di cui all'art 2430 cc. e all'art. 2431 cc. Il mancato rispetto comporta le conseguenze ex art. 2627 c.c. La distribuzione degli utili di periodo (prima della chiusura dell'esercizio) non è consentita e la relativa operazione risulterebbe ugualmente posta in essere in violazione dell'Art 2627 c.c. Quesito 33-2017/T est. A.Ruotolo - D. Boggiali e Quesito n 116- 2008/I est. Paolini.

⁵Distribuibilità e disponibilità delle riserve sono nozioni da tenere distinte, ponendosi in rapporto di species a genus tra loro: la distribuibilità rappresenta solo uno dei possibili utilizzi della riserva disponibile, accanto all'aumento gratuito del capitale sociale, al rimborso della partecipazione in caso di recesso del socio, alla copertura delle perdite o alla destinazione a scopi specifici. Pertanto, mentre le riserve disponibili possono distinguersi in distribuibili o non distribuibili, le riserve indisponibili sono, in quanto tali, indistribuibili. Secondo l'orientamento più risalente, la disponibilità della riserva deve desumersi dalla fonte della medesima, distinguendo a seconda che sia legale, statutaria o volontaria: le riserve legali o statutarie vengono considerate sempre indisponibili mentre le riserve facoltative sempre disponibili (M. Cera "Il passaggio di riserve a capitale, Milano 1988, pag 100-102). L'orientamento oggi prevalente, invece, ritiene che la disponibilità della riserva sia strettamente connessa allo scopo per cui è costituita, che può essere imposto dalla legge, dallo statuto o dall'assemblea dei soci. Sarebbe dunque lo scopo attribuito alla riserva, non già la fonte, a renderla o meno distribuibile (Studio Cnn n. 99-2011/I Est. G. A. M. Trimarchi).

⁶ La scelta non sarebbe libera perché di norma si dovrebbero presupporre distribuite prioritariamente le riserve di utili in quanto meno vincolate (art. 47- 1 comma Tuir) ma la specifica normativa agevolativa a tal proposito consente di non rispettare tale regola.

⁷ Per riserve di capitale devono intendersi (art. 47 – comma 5 Tuir): riserva sovrapprezzo di emissione delle azioni o quote – riserva da interessi di conguaglio versati dai sottoscrittori di nuove azioni o quote – riserva da versamenti fatti dai soci a fondo perduto o in conto capitale – riserva da saldi di rivalutazione monetaria) (circolare 36 del 2004).

Va tuttavia ricordato che non sono liberamente distribuibili la riserva legale e la riserva sovrapprezzo. Quesito n 33-2017/T est. A.Ruotolo - D. Boggiali.

⁸ L'assegnazione di beni immobili può rappresentare la fase finale di operazioni di recesso, esclusione, riduzione reale oppure di scioglimento della società.

⁹ A seguito della delibera o della decisione assunta in ordine alla distribuzione di poste patrimoniali o alla liquidazione dell'attivo.

¹⁰ Si avrà una estinzione del debito /copertura del credito nell'ambito del rapporto obbligatorio che vede come parti la società ed il socio. La rappresentazione contabile dell'operazione consentirà di avere un quadro più chiaro di tale scenario. L'analisi può essere effettuata muovendo da due distinti aspetti del medesimo fenomeno. L' assegnazione di beni ai soci infatti costituisce da un lato l'estinzione di un debito e dall'altro fonte di un credito che si compensano mediante ripartizione di riserve di utili (ovvero

A.1.1 Assegnazione di beni immobili nella fase finale della liquidazione – acconti sulla liquidazione corrisposti in natura

La fattispecie più frequente potrà aversi quando l'assegnazione di beni in natura rappresenti la fase finale della liquidazione della società ovvero quando venga posta in essere a seguito o contestualmente alla approvazione del piano di riparto finale dell'attivo in favore dei soci. In questa fase, benché si procederà comunque alla distribuzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o riserve di utili, come si vedrà meglio più avanti, non ricorrono le esigenze di tutela del capitale sociale che richiedono la necessaria sussistenza dei presupposti contabili e di un patrimonio netto disponibile in misura almeno pari al valore contabile del bene o dei beni da assegnare¹¹.

Si colloca invece su un piano differente, dovendosi procedere pure a tale verifica, nel caso in cui l'assegnazione di beni immobili sia effettuata in acconto di quanto spettante al socio a seguito della liquidazione finale¹². In questo caso, infatti, la società dopo l'operazione continuerà ad esistere e sui beni oggetto di attribuzione non potrà ritenersi operante il vincolo di destinazione a favore dei creditori sociali che ai sensi dell'art. 2945 cc avrebbe colpito i medesimi beni se fossero stati assegnati in sede di liquidazione finale.

A.1.2 Recesso- Esclusione del socio

Si potrà procedere con l'assegnazione di beni immobili ai soci anche in caso di recesso o di esclusione del socio quando si effettui la relativa liquidazione della quota in natura¹³.

A.1.3 Riduzione reale del capitale sociale - Riduzione reale targata del capitale sociale

Altra fattispecie di attribuzione immobiliare può essere rappresentata dalla riduzione reale del capitale sociale che si esegua con una restituzione in natura a tutti i soci o ad un solo socio nel caso di riduzione reale targata¹⁴.

A.1.4 Distribuzione di utili in natura

erogazione di un dividendo in natura), distribuzione di riserve di capitale o riduzione del capitale sociale quando sono assegnate, tramite il bene, riserve di capitale o capitale sociale.

¹¹ Emergerà meglio nel prosieguo che la verifica del parametro in forza del quale il valore contabile del bene da assegnare non possa eccedere l'ammontare di capitale e riserve non significa che ai fini fiscali non si debbano invece individuare quali siano le riserve annullate. Lo scenario contabile va infatti tenuto distinto da quelle rilevante in chiave fiscale. Sul piano pratico potranno assumere un rilievo importante a tali fini le risultanze della nota integrativa.

¹²Al fine di corrispondere acconti sulla liquidazione occorrerà considerare le norme a tutela dei creditori. Ovvero l'art. 2491 c.c. 2 comma che nelle società di capitali consentirebbe la dazione di acconti sulla liquidazione e l'art. 2280 c.c. che invece vieta l'assegnazione anticipata nelle società di persone. Emergerà più avanti che sul piano fiscale e contabile sussiste una differenza sostanziale tra assegnazione a seguito di liquidazione finale e assegnazioni in conto della futura liquidazione.

¹³ In ordine al recesso si riproporrà ancora più frequentemente la problematica della ammissibilità del recesso convenzionale. In senso positivo Massima 53 del Consiglio Notarile di Firenze; contra inspiegabilmente orientamenti di alcuni uffici locali del Registro delle Imprese i quali ritengono iscrivibili solo operazioni di recesso a causa legale.

¹⁴ Al fine di realizzare l'exit concordato di un solo socio. La riduzione reale targata è ammessa purché sia adottata con l'unanimità dei consensi nel rispetto del principio di parità di trattamento dei soci e sia accompagnata da una perizia di stima dei beni da assegnare. (Quesito n. 130-2008/I 3 99 2008/I)

Nello stesso senso si può ipotizzare una assegnazione di beni anche in caso di distribuzione di utili in natura.

A.1.5 Restituzione in natura di versamenti in c/capitale oppure in c/futuro aumento di capitale

L'assegnazione di beni immobili potrà essere effettuata anche in caso di restituzione in natura di versamenti in c/capitale oppure in c/futuro aumento di capitale¹⁵.

A.1.6 Quadro di sintesi: tempi di esecuzione dell'operazione da conciliare con la scadenza al 30.09.2023

Con una attenzione più specifica al profilo civilistico dell'operazione, andranno attentamente valutati i tempi occorrenti per la realizzazione di ognuna delle singole operazioni, posto che le stesse dovranno essere concluse necessariamente entro il 30 settembre 2023. Si pensi ad esempio alle attribuzioni immobiliari che seguano una procedura di liquidazione¹⁶ o una riduzione reale del capitale sociale oppure ancora una distribuzione di riserve di rivalutazione¹⁷.

Si dovrebbe concludere in maniera analoga pure riguardo alle due fattispecie di assegnazione sottoposta a condizione sospensiva¹⁸ e soggetta al diritto di prelazione, dovendosi tenere in considerazione anche la tempistica dettata dal legislatore per ritenere perfezionata l'agevolazione nonché per assolvere agli obblighi di versamento della relativa imposta sostitutiva¹⁹.

A.1.6.1 Diritto di prelazione nelle assegnazioni di beni immobili ai soci

La problematica connessa all'accertamento della sussistenza del diritto di prelazione va affrontata tenendo distinte le varie fattispecie nelle quali sia possibile esercitarlo.

In ordine alla prelazione commerciale di cui all'art. 38 legge 392/1978 la soluzione preferibile²⁰ è quella che in caso di assegnazione²¹ ritiene non sussistente tale diritto in quanto, in mancanza di

¹⁵ Ipotesi differente dalla restituzione in natura da parte della società al socio di un finanziamento risultante dal passivo patrimoniale che invece realizza una cessione in luogo di adempimento.

¹⁶ Si considerino i tempi necessari per la verbalizzazione della apertura della fase di liquidazione, alla nomina del liquidatore, alla relativa iscrizione nel registro delle imprese, alla stesura del bilancio finale di liquidazione e del piano di riparto.

¹⁷ Si veda Quesito n 73-2022/T Est. F.Raponi -A. Lomonaco. Qualche dubbio si pone con riferimento alla riduzione del capitale nelle società di persone rispetto alle quali è discusso se l'art 2306 cc debba riferirsi solo alla riduzione del capitale per perdite e dunque non risulti operante nel caso in esame o se possa dirsi applicabile tutte le volte che si realizzi un impoverimento patrimoniale della società (così Massima n. 29 del 2012 Osservatorio del diritto societario del CN di Firenze). Quesito n. 243-2016/I e 202-2016/T Est. Boggiali, Mastroiacovo, Ruotolo.

¹⁸ Sorgono dubbi di riscontro contabile con riferimento a operazioni soggette a condizione sospensiva. In questi casi risulta preferibile introdurre dei correttivi quali attribuzioni alternative in danaro onde coordinare gli effetti della decurtazione patrimoniale e l'eventualità del mancato avveramento della condizione sospensiva oppure l'avveramento della condizione risolutiva. Quesito n 172 -2016/T est. F.Raponi

¹⁹ Circ. n. 26 del 2016 pag. 19. L'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata si perfeziona in capo alle società assegnanti con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva nel Modello SC sezione XXIV. Pertanto non solo l'insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta non rilevano ai fini del perfezionamento della stessa operazione ma anche se tale versamento venga del tutto omesso. In tal caso l'imposta non versata è iscritta a ruolo ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso. Per potersi avvalere della opzione per il valore catastale è invece necessaria la richiesta avanzata dalla società in atto.

²⁰ Quesito n. 284-2016/I est. D. Boggiali – A. Ruotolo; Quesito n. 232-2016/I est. A. Ruotolo -D. Boggiali.; Quesito n 232-2017/I est. A. Ruotolo -D. Boggiali.

²¹ Anche in caso di cessione onerosa agevolata un recente orientamento ritiene che non ne ricorrano le condizioni. (Cass. 30 settembre 2019 n. 24223).

una controprestazione, non sarebbe possibile rinvenire nella fattispecie attributiva un corrispettivo in danaro che invece costituisce il presupposto necessario per l'applicazione di tale specifica normativa.

Alla stessa conclusione potrebbe pervenirsi anche con riferimento alla prelazione agraria di cui alla legge n. 590 del 1965 e alla legge n. 817 del 1971.

Viceversa trattandosi di una prelazione legale sui generis dovrebbe risolversi in maniera opposta la problematica riguardante la prelazione inerente l'assegnazione ai soci di beni culturali e artistici di cui all'art. 60 del dlgs 42/2004²².

B. RAPPRESENTAZIONE DELL'ASSEGNAZIONE DI BENI IMMOBILI SUL PIANO CONTABILE: VERIFICA DELLA SUSSISTENZA DELLE RELATIVE POSTE CONTABILI

Superata la prima fase, ed acclarato che ci si trovi di fronte ad un'operazione che sul piano civilistico possa concludersi con una assegnazione di beni immobili ai soci, è necessario appurare se la stessa attribuzione debba anche rispettare i parametri²³ che ne rendano possibile l'adozione sul piano contabile²⁴, ed in particolare se nel passivo dello stato patrimoniale della società assegnante risulti un netto contabile disponibile²⁵ (capitale e riserve), il cui ammontare sia almeno pari²⁶ o superiore al valore contabile dei beni assegnati²⁷.

La verifica consentirà di concludere che tale accertamento è richiesto in questa specifica accezione, soltanto se l'operazione sia posta in essere da una società di capitali e limitatamente all'assegnazione in natura a seguito di recesso, esclusione, riduzione reale del capitale e dazione di acconti sulla liquidazione²⁸. Viceversa, verrà in risalto che non ricorrono analoghe ragioni di tutela

²² Nella sostanza la tutela degli interessi privati solo in questa particolare accezione non può che cedere di fronte agli interessi di stampo pubblicistico a cui è ispirata l'intera disciplina del D.Lgs. 42/2004.

²³ Va sottolineato a tal proposito che, benché tale approfondimento non sia di stretta competenza notarile, necessita comunque di una specifica attenzione perché la non corretta rappresentazione contabile potrebbe comportare che l'atto attributivo con risulti conforme alle norme civilistiche poste a tutela della integrità del capitale sociale.

²⁴ Si è osservato De Rosa "Assegnazione agevolata tre metodi imperfetti per contabilizzarla" in Il Fisco 7/2023 pag. 627 e segg. - che il metodo del valore contabile non permette di valutare la reale portata dell'operazione perché i valori di bilancio non corrispondono a quelli effettivi del patrimonio oggetto di assegnazione. Tuttavia le regole a tutela dei terzi e quelle sulla tenuta corretta della contabilità non consentono di adottare soluzioni differenti.

²⁵ Il comportamento contabile tuttavia deve essere coerente con i principi contabili di riferimento (circ. n. 37 cit. pag. 4). Deve trattarsi di patrimonio netto disponibile come dovrebbe risultare anche dalla nota integrativa ex art. 2427 cc.. Non si potrebbe peraltro considerare il patrimonio netto in senso generale ma solo quella parte che sia disponibile per la distribuzione. Ad esempio non potranno essere considerate le riserve da ammortamenti non transitati a conto economico oppure le riserve create per coprire eventuali utili su cambi stimati e non realizzati derivanti dalla conversione di crediti e debiti in valuta estera. Sulla determinazione del patrimonio netto disponibile potrà influire anche la destinazione del risultato dell'esercizio 2022 (in questo senso G.Valcarenghi e R. Pellino in Italia oggi del 15.5.2023 pag. 20). Si veda tuttavia nota 7.

²⁶ Un argomento diverso riguarda l'assegnazione di beni a valori contabili nettamente inferiori al loro valore reale. La problematica potrebbe generare sul piano civilistico problematiche di responsabilità ex art 2394 c.c.. Su tali temi si confronti F. Magliulo "La riduzione reale del capitale con particolare riferimento alle srl "in Le operazioni sul capitale sociale: casi pratici e tecniche di redazione del verbale notarile". Quaderni della Fondazione Italiana Anno XI al n 3/2008 per il Notariato pag. 98 e segg. Sul piano fiscale invece la fattispecie potrebbe rilevare come destinazione a finalità estranee.

²⁷ Circ. AE n. 37 par. 1 pag. 4 Agenzia delle Entrate.

²⁸ Sul piano contabile sono prospettabili tre differenti tipologie di rappresentazione di una operazione di assegnazione. La prima è quella che fa riferimento all'utilizzo dei valori correnti ovvero ai valori di mercato. Tuttavia come emerge nel testo tale soluzione potrà essere adottata solo se il valore corrente trovi capienza nel patrimonio netto disponibile. Altra soluzione consiste nel rappresentare contabilmente l'operazione facendo riferimento al valore contabile (residuo) dovendosi comunque rispettare il limite della capienza del patrimonio netto. L'ultima soluzione è quella di far riferimento al valore normale facendola precedere da una rivalutazione contabile del bene. In tal caso con la creazione di una riserva di patrimonio netto si riuscirebbe a generare la capienza necessaria a stralciare il bene al valore corrente. Va osservato comunque che le prime due tipologie di rappresentazione

del capitale sociale nel caso in cui la stessa attribuzione di beni immobili sia effettuata dalla medesima tipologia di società in sede di approvazione del piano di riparto finale dell'attivo²⁹ e nell'ipotesi che la società assegnante sia una società di persone qualsiasi esse siano le operazioni estromissive poste in essere³⁰.

Si analizzeranno di seguito tali operazioni.

B.1 Società di capitali – Operazioni per le quali è richiesto il rispetto della rappresentazione contabile: liquidazione in natura in sede di recesso - esclusione - distribuzione utili o capitale-riduzione reale – acconti sulla liquidazione.

Il rispetto del parametro in forza del quale il valore contabile del bene assegnato non risulti superiore alle voci di patrimonio netto, che saranno annullate a seguito della stessa attribuzione, è richiesto solo con riferimento alle specifiche operazioni sopra elencate e soltanto se le stesse siano poste in essere da società di capitali. Occorre considerare infatti che esclusivamente in questi casi si pone il problema del rispetto della normativa dettata dal codice civile a tutela della integrità del capitale sociale che richiede necessariamente la verifica preventiva della sussistenza dei relativi parametri contabili cui si è già fatto riferimento³¹.

Il concetto di base che giustifica tale conclusione è che al fine di evitare di incorrere nel divieto di illegale ripartizione delle riserve ex art 2627 c.c. (art. 2433- 2 comma c.c. e art. 2478 bis – 4 comma c.c.) è necessario ma sufficiente che il valore “contabile” dei beni assegnati non ecceda l'importo della riserva distribuita³².

Soltanto tali operazioni peraltro, e non anche la cessione al socio o la trasformazione in società semplice, si perfezionano mediante l'eliminazione di una posta attiva del bilancio³³, pari al valore contabile del bene, e di una corrispondente posta³⁴ del patrimonio netto comportando anche che la società continui ad esistere e ad operare.

possono essere entrambe ritenute ammissibili purché siano poste in essere nel rispetto del limite di capienza del patrimonio netto disponibile.

²⁹Il profilo fiscale dell'operazione va tenuto distinto da quello contabile. L'assegnazione in argomento può dar luogo all'emersione di plusvalenze/minusvalenze o proventi/perdite di natura contabile da tenere distinte dalla emersione di plusvalenze/minusvalenze aventi rilevanza tributaria. L'iscrizione a conto economico di una plusvalenza contabile non assume valore ai fini fiscali perché verrà sterilizzata con una variazione fiscale in diminuzione Circ. n. 37 del 2016 pag. 5. Alle medesime conclusioni si perviene anche nel caso di assegnazione di un bene merce che dia origine a un componente positivo di reddito.

³⁰ Con riferimento alle società di persone per sussistendo ragioni di opportunità contabile la mancanza di ragioni di tutela della integrità del capitale inducono a far ritenere non necessario sul piano civilistico il riscontro contabile pur in presenza di operazioni che se adottate da una società di capitali invece lo richiederebbero.

³¹ Anche per tale motivo, le stesse operazioni risultano più difficoltose da porre in essere rispetto ad altre operazioni attributive. Va sottolineato inoltre che le riserve che si annullano condizionano la fattibilità dell'operazione solo sul piano contabile. Prima va effettuata tale verifica e solo in un secondo momento si potrà analizzarne il risvolto fiscale. Quesito n. 33-2017/T est. A.Ruotolo - D. Boggiali. Va sottolineato che tuttavia l'assegnazione a valori contabili ancorché non lesiva della legittimità del capitale potrebbe pregiudicare la sussistenza del patrimonio della società nel caso in cui il valore reale sia nettamente superiore a quello contabile. In questo caso la sanzione potrebbe consistere in profili di responsabilità degli amministratori verso la società e verso i creditori sociali ex art. 2394 c.c.

³² Vanno considerati profili connessi alla tutela della integrità del patrimonio sociale (con cui la società risponde delle sue obbligazioni ai sensi degli artt. 2325 e 2462 c.c.) e di conseguenza i rapporti con i creditori sociali.

³³ Il riferimento è al bilancio redatto secondo il codice civile e la prassi contabile nazionale. Non si fa riferimento allo stato patrimoniale redatto secondo i principi IAS (regolamento CE n. 1725/2003).

³⁴ Se sussista una riserva disponibile non si porrà alcun problema, se invece si toccano le riserve indisponibili o il capitale sociale, bisognerà rispettare il disposto dell'art. 2445 c.c. e 2482 c.c. nonché le altre norme che pongono limiti alla distribuzione delle

Nell'attivo circolante si andranno a ridurre le immobilizzazioni materiali oppure le rimanenze (art. 2424 lett. B) e lett. C) cc.)

Nel passivo si opererà su una delle voci del patrimonio netto (riserve di utili, riserve di capitale o capitale).

Nello specifico si realizzerà in capo alla società una riduzione del patrimonio netto cui si accompagnerà anche una riduzione delle passività perché si estinguerà il debito da assegnazione della società verso il socio assegnatario. Nel contempo lo stesso socio assegnatario, ricevendo alcuni o tutti i beni societari subirà un decremento parziale o totale del valore della partecipazione se siano state cancellate riserve di capitale o come vedremo, maturerà un utile, se sia distribuita in natura una riserva di utili³⁵.

B.2 Società di capitali – Operazioni per le quali non è necessario il rispetto della rappresentazione contabile: assegnazione in natura a seguito dell'approvazione del piano di riparto finale di liquidazione

A differenza di tutte le altre operazioni attributive, la sola assegnazione di beni immobili che sia posta in essere da una società di capitali a seguito dell'approvazione del piano di riparto finale non necessita della verifica preventiva del rapporto tra valore "contabile" dei beni assegnati e importo della riserva distribuita³⁶.

Ciò significa che la fase della liquidazione finale di una società appartenente a tale tipologia potrà concludersi con l'assegnazione di beni immobili ai soci anche se non sussistano capitale, riserve di capitale, utili o riserve di utili in misura tale da coprire il valore contabile del bene assegnato risultando solo passività a pareggio. Solo con riferimento alla assegnazione finale, infatti, a differenza delle altre operazioni attributive, anche se poste in essere durante la stessa liquidazione, le norme a tutela del capitale sociale non assolvono alla stessa funzione. La società cessa di esistere e lo scenario nei confronti dei creditori deve essere osservato in una accezione differente.

Occorre infatti considerare che gli stessi beni sociali anche se assegnati ai soci rimangono assoggettati ai sensi dell'art. 2495 cc. ad una sorta di vincolo di destinazione a tutela degli stessi creditori³⁷.

B.3 Società di persone in contabilità ordinaria – rappresentazione contabile dell'assegnazione

Con riferimento alle assegnazioni immobiliari poste in essere da società di persone non ricorrono le medesime esigenze di tutela dei creditori richieste per le società di capitali e ciò anche se le stesse società abbiano adottato il regime della contabilità ordinaria³⁸.

riserve (art. 2431 c.c. per le riserve da sovrapprezzo (non può essere distribuita fino a che la riserva legale non abbia raggiunto il limite stabilito dall'art. 2430 c.c.) – legge 342/2000 per le riserve da rivalutazione (si devono rispettare i termini per la riduzione reale del capitale) Su cui si veda infra e Quesito n. 73-2022/T Est. F.Raponi -A. Lomonaco

³⁵ Ai fini civilistici il valore del bene assegnato al socio in linea di principio dovrebbe corrispondere al valore normale del bene al momento della assegnazione anche per conservare eventuali equilibri tra soci ove ad alcuni di essi fosse attribuito danaro. Ai fini fiscali invece il valore di assegnazione potrà essere determinato, come si vedrà, su base catastale con la conseguenza che la società potrà versare l'imposta sostitutiva su valori inferiori rispetto a quelli che emergono ai fini civilistici.

³⁶ Va tuttavia prestata attenzione perché analoga conclusione non può essere sostenuta in caso si proceda con l'assegnazione in natura di acconti sulla liquidazione rispetto alla quale invece in via preventiva è richiesta la verifica della ricorrenza della possibile rappresentazione contabile. Si veda nota n. 30 dello studio 73/2017.

³⁷ In assenza di una analoga previsione, tale vincolo non sussiste invece con riguardo alle altre operazioni per le quali occorre che ricorra la "corrispondenza" contabile.

In ordine a tali società infatti, come desumibile dall'impianto normativo di cui agli artt. 2303 e 2306 c.c., ove si evidenzia da un lato il divieto di distribuire utili non realmente conseguiti e dall'altro l'indicazione di un termine per il rimborso del capitale in caso di riduzione reale dello stesso, occorre considerare che il rispetto del rapporto tra riserve e valore contabile del bene da assegnare trova il suo principale fondamento soprattutto in una esigenza di quadratura contabile e nella opportunità che non si compiano atti che possono esporre i soggetti che ne risultassero obbligati a profili di responsabilità illimitata³⁹. Questo non significa comunque che non sia opportuno operare nel rispetto del parametro contabile non potendosi escludere conseguenze negative di natura fiscale con il disconoscimento dell'agevolazione⁴⁰.

B.4 Società di persone in contabilità semplificata – rappresentazione contabile dell'assegnazione

La problematica della rappresentazione contabile non si può porre negli stessi termini delle società di capitali pure riguardo alle società di persone che abbiano optato per il regime di contabilità semplificata⁴¹. Rispetto a tali società peraltro, per effettuare un'assegnazione ai soci, non sussistono neanche ragioni di "preclusione" sul piano contabile potendo eventualmente emergere solo specifici profili di natura fiscale.

La mancanza di una contabilità si traduce, come si vedrà meglio più avanti, in una maggiore difficoltà nel determinare gli elementi da cui emerge il differenziale su cui calcolare la plusvalenza eventualmente maturatasi in capo alla società nonché quelli relativi alla determinazione del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione in capo al socio⁴².

Quanto sopra comporta dunque che una società in contabilità semplificata potrà procedere con una assegnazione di beni immobili ai propri soci pur non risultando contabilizzate riserve o accantonati utili. Preme precisare tuttavia che caso per caso occorrerà verificare se la stessa operazione risulti o meno rilevante sotto il profilo fiscale⁴³.

³⁸ La fattispecie andrà risolta con una ulteriore e diversa valutazione (che potrebbe tradursi nella non fattibilità dell'operazione) con riferimento alle società di persone con patrimonio netto negativo (non infrequenti specie nel caso di società nelle quali i soci abbiano prelevato più di quanto spettante a titolo di utile) nelle quali il valore contabile delle attività sia inferiore a quello contabile delle passività. In tali casi andrà apprezzato oltre che il rapporto tra valore contabile del bene e ammontare delle riserve anche la presenza di perdite pregresse che potrebbero nella sostanza ridurre o azzerare le stesse riserve.

³⁹ Se l'operazione venisse posta in essere senza il rispetto di tali indicazioni potrebbe rilevare come causa di responsabilità dei soci ed in particolare di coloro che rivestano cariche amministrative.

⁴⁰ La stessa Amministrazione finanziaria peraltro sembrerebbe aver concluso in tal modo precisando che è consentito (senza precisare se il riferimento sia alle società di capitali o di persone) usufruire della assegnazione solo se risultino riserve di utili (anche in sospensione) o di capitale di ammontare pari al valore del bene da assegnare.

⁴¹ Si ricorda che l'art. 18 del dpr n. 600/1973 consente tra l'altro alle società di persone e assimilate che nell'anno precedente a quello in corso non abbiano ottenuto ricavi superiori a determinate soglie limite di adottare il regime di contabilità semplificata. Si veda nel dettaglio Quesito n. 79-2016/T Est. F. Raponi.

⁴² Si dovrebbe concludere che una società in contabilità semplificata non potrebbe deliberare la distribuzione di riserve di utili in natura essendo peraltro improbabile ipotizzare una riserva di utili in una società di persone (es. in caso di riserve preesistenti ad una trasformazione regressiva). Un tema particolare riguarda la rivalutazione di beni operata da una società in contabilità semplificata nel qual caso non si genera una riserva in sospensione che non deve essere assoggetta in caso di distribuzione ad imposta sostitutiva del 13% (Circ. 37 del 2016 pag. 15).

⁴³ La stessa Amministrazione finanziaria peraltro non ha mancato di ricordare che la precisazione in merito alla necessità utilizzare riserve disponibili di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione è finalizzata a richiamare il corretto comportamento contabile delle sole società che devono annullare le riserve rilevate in bilancio. (Risoluzione n. 100 del 27.07.2017).

B.5 Profili pratici in materia di rappresentazione contabile - valore contabile del bene ed il patrimonio netto.

Come già emerso il valore del bene da assegnare e da prendere in considerazione per vagliare la fattibilità dell'operazione è solo quello contabile. Lo stesso dato costituisce non solo la misura del patrimonio netto che dovrà sussistere per ritenere ammissibile l'operazione nei casi in cui ciò sia richiesto sul piano civilistico ma anche il valore massimo entro il quale sarà possibile elevare il valore contabile del medesimo bene che formi oggetto della attribuzione.

Per comprendere meglio il concetto formuliamo degli esempi

Prendiamo una società che abbia un bene da assegnare con valore contabile di 100 e riserve/capitale di 100

a) assegnare il bene al valore contabile di libro pari a 100 è possibile perché si hanno riserve/capitale per almeno 100

b) assegnare il bene attribuendovi un valore di 50 è possibile perché si devono avere riserve/capitale per almeno 50; nel nostro caso sono pari a 100 (emerge una minusvalenza contabile di 50).

B.5.1 Valore contabile del bene da assegnare più elevato delle riserve

Se il valore contabile del bene da assegnare fosse più elevato delle riserve, come visto, non se ne potrebbe ridurre l'ammontare al fine di renderlo conforme al netto patrimoniale da assoggettare in via simmetrica a riduzione. In questi casi non sarà possibile secondo l'orientamento preferibile operare con un'assegnazione di beni ai soci.

Prendiamo ad esempio una società che abbia un bene da assegnare con valore contabile di 150 e riserve/capitale di 100.

Assegnare il bene che abbia un valore contabile di 150 non sarebbe possibile perché si hanno riserve/capitale solo pari a 100. In questo caso l'operazione non risulterebbe neanche fattibile attribuendo al bene il valore contabile di 100 in modo che risulti almeno pari all'ammontare delle riserve/capitale. Al contrario l'operazione potrebbe essere posta in essere integrando l'ammontare delle riserve fino a 150 con un versamento in conto capitale. Va considerato infatti che la riduzione del valore del bene può essere ritenuta legittima solo se effettuata

all'interno del limite massimo delle riserve di utili/capitale distribuibili per esigenze di rispetto dei principi contabili e di tutela della integrità del capitale.⁴⁴ Ciò premesso va precisato che nel rispetto delle norme a tutela del capitale sociale sarà possibile anche operare l'attribuzione ad un valore di mercato, superiore a quello contabile, purché l'operazione sia effettuata sempre nel limite massimo di copertura costituito dal patrimonio netto.

Formuliamo un esempio:

⁴⁴Occorre muovere dal presupposto che è necessario avere riguardo solo al valore contabile del bene e al valore di capienza massima indicato dal patrimonio netto. Riepilogando: Se si abbiano riserve per 100 e valore del bene per 100 si potrà abbattere il valore del bene portandolo a un importo inferiore a 100 perché viene comunque rispettato il limite di 100 (riserve). Se invece si abbiano riserve per 100 e valore del bene per 200 non si potrà proprio procedere neanche abbattendo il valore del bene a 100 perché la modifica al ribasso non avrebbe la "copertura iniziale della riserva". In sintesi il valore del bene può anche essere modificato ma sempre tenendo fermo il tetto massimo costituito dall'ammontare di riserve e capitale.

Prendiamo una società che abbia un bene da assegnare con valore contabile di 100 e riserve/capitale di 150

Il bene di valore contabile 100 viene assegnato per 150. L'operazione risulta fattibile perché è possibile assegnare un bene (il cui valore contabile è di 100) a cui sia attribuito un valore di 150 purché si sia in presenza di riserve/capitale (almeno pari) per 150 (emerge una plusvalenza contabile di 50).

B.5.2 Assegnazione a valori reali e non contabili - rispetto dei parametri contabili- profili civilistici

Quanto sopra consente di formulare delle riflessioni ulteriori con riferimento alla problematica inerente la fattispecie nella quale venga preso in considerazione il valore reale del bene oggetto di assegnazione ed in particolare nel caso in cui lo stesso risulti in misura eccedente rispetto a quello delle riserve distribuibili ed a quello corrispondente al valore contabile del medesimo bene⁴⁵.

In questo caso, appurato il rispetto del parametro contabile/civilistico a tutela del capitale sociale, l'operazione sarà comunque ricevibile perché risulterebbe posta in essere in conformità alle norme codicistiche.

Formuliamo un esempio:

Una Società vuole assegnare ad un socio un bene il cui valore contabile sia pari a 30.000 in presenza di riserve per euro 36.000. Il valore di mercato del bene è pari a euro 400.000.

Su piano civilistico l'operazione è ricevibile; bisognerà solo valutarne le ricadute su quello fiscale su cui ci si soffermerà più avanti⁴⁶.

Unica accortezza riguarda l'opportunità di acquisire il consenso unanime dei soci ed assumere la consapevolezza del possibile insorgere di eventuali problematiche di responsabilità degli amministratori verso la società e verso terzi. Il capitale sociale non viene leso, per quanto sopra affermato, ma è fuori di dubbio che l'operazione potrebbe pregiudicare la consistenza del patrimonio, legittimando rimedi di tipo risarcitorio o revocatorio.

Formuliamo un esempio:

Una società detiene un bene del valore di euro 200.000 il cui valore contabile è di euro 10.000 a fronte di riserve di patrimonio netto di euro 15.000. Il bene può formare oggetto di assegnazione.

Un creditore deve incassare dalla stessa società euro 100.000 ed essendo a conoscenza che ha la proprietà del bene del valore di euro 200.000 per giunta libero da ipoteche e altri gravami è stato indotto a concedere il credito.

Se tramite l'assegnazione vengono materialmente sottratti euro 190.000 dal patrimonio reale della società, come detto l'operazione sarà valida sul piano civilistico ma il creditore potrebbe ritenerla lesiva dei propri diritti ed attivare i rimedi esperibili a tutela delle sue ragioni⁴⁷.

B.5.3 Assegnazione - eliminazione di riserve solo se preesistenti all'operazione

⁴⁵ Ad esempio perché si è stato acquistato ad un prezzo inferiore a quello di mercato o perché risulta ammortizzato.

⁴⁶ Tendendo presente che il valore di mercato è definito sul piano fiscale come valore normale e potrebbe essere sostituito nella particolare accezione che ci occupa dal valore catastale ad esso pari inferiore o superiore. Quesito n. 156-2016/T est. F Raponi

⁴⁷ Ad esempio sperando l'azione revocatoria e l'azione di responsabilità nei confronti degli amministratori se ne sussistano le condizioni.

Va precisato che si potrà procedere con l'assegnazione, non solo se a fronte del valore contabile del bene da assegnare⁴⁸ siano sussistenti voci di patrimonio netto almeno corrispondenti a tale valore, ma anche e soprattutto se le riserve annullabili siano preesistenti e non generate a seguito o al momento in cui si pone in essere la stessa operazione⁴⁹.

Ad ogni modo occorre ribadire che la tipologia di riserve utilizzate⁵⁰, siano esse riserve di utili che riserve di capitale, non incide sulla rappresentazione contabile⁵¹ dell'operazione, a differenza di quanto invece si verifica sul piano fiscale, ove, come si vedrà, la diversa origine delle riserve potrà incidere sulla fiscalità della operazione in capo al socio⁵².

B.5.4 Mancanza di un netto contabile disponibile - Affrancamento e distribuzione di riserve in sospensione d'imposta

In assenza di un netto contabile disponibile, il cui ammontare sia almeno pari o superiore al valore contabile dei beni assegnati⁵³, si potrà procedere comunque ad una attribuzione immobiliare a favore di un socio mediante una delle operazioni di recesso, esclusione, riduzione reale del capitale e dazione di acconti sulla liquidazione, adottando soluzioni alternative desumibili peraltro anche dalla stessa legge 197 del 2022.

La prima opzione consiste nel colmare il gap mancante alla quadratura contabile mediante l'affrancamento di riserve in sospensione d'imposta fino a concorrenza del valore occorrente a costituire la contropartita contabile rispetto a quello proprio del bene assegnato. Tale scelta risulterà praticabile solo se le medesime riserve risultino già esistenti e non immediatamente disponibili e versando un'imposta sostitutiva del 13%⁵⁴.

⁴⁸ Non quello normale o catastale, che invece assumerà rilievo in un secondo momento e solo ai fini fiscali.

⁴⁹ Non è condivisibile pertanto la posizione di chi ritenga possibile costituire delle riserve di patrimonio specifiche finalizzate unicamente a generare la capienza necessaria a stralciare il bene. Il rischio è che il Fisco dichiari la fattispecie come non agevolabile e ne imponga la tassazione in via ordinaria in capo alla società come plusvalenza o ricavo e sul socio assegnatario a titolo di distribuzione di dividendi. Inoltre in presenza di riserve di utili e riserve di capitale distribuibili occorrerà osservare un criterio di proporzionalità. Il concetto è peraltro desumibile dal tenore della norma che prevede espressamente come unica soluzione, in mancanza di un netto patrimoniale disponibile, quella di colmare il gap mediante l'utilizzo della riserva da rivalutazione prevedendone l'affrancazione fino ad un ammontare che ne consenta la copertura.

⁵⁰La scelta del tipo di riserva, che in deroga all'art. 47 comma 1 del Tuir potrà essere effettuata liberamente, avrà incidenza sulla tassazione dell'operazione. In termini generali infatti la stessa non sarebbe libera (Cassazione n. 12347 del 1999) perché di norma si dovrebbero presupporre prioritariamente distribuite le riserve di utili in quanto meno vincolate. (art. 47- 1 comma Tuir). La nuova normativa a tal proposito consente di non rispettare tale regola introducendo una deroga al principio della restituzione prioritaria delle riserve di utili. Non si applica cioè il primo comma dell'art. 47 tuir in forza del quale ai soci è imposto di distribuire prioritariamente le riserve di utili al posto di quelle di capitale. La disapplicazione consente di distribuire prioritariamente le riserve di capitale per un evidente vantaggio fiscale.

⁵¹ A fronte della fuoriuscita del bene immobile dall'attivo dello stato patrimoniale dovrà effettuarsi un'operazione correlata sulle riserve disponibili di utili e/o di capitale.

⁵² La conclusione non muta neanche nel caso in cui l'assegnazione del bene immobile al socio, rappresenti la fase finale di operazioni, come il recesso o l'esclusione del socio. La ris. N. 37 del 2016 pag. 17 par 6 ha indicato delle ulteriori interpretazioni in ordine alla tassazione e alla deducibilità della differenza da recesso già oggetto della Ris. N. 64 del 2008 quando la liquidazione avvenga in natura, negandone la possibilità. In senso difforme si veda Cnn 74-2011/T "Profili fiscali del recesso dalla società e dell'assegnazione di beni ai soci" Est. F.Raponi.

⁵³ Potrà prospettarsi anche il caso in cui oltre al capitale nel passivo dello stato patrimoniale siano presenti solo passività.

⁵⁴ La riserva di rivalutazione è pari all'importo iscritto nel passivo del bilancio in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutabili al netto dell'imposta sostitutiva dovuta. Assume la connotazione di riserva in sospensione d'imposta nel caso in cui l'impresa decida di optare per la cosiddetta rivalutazione onerosa ossia con riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio. Secondo espressa previsione normativa per le riserve in sospensione d'imposta l'imposizione in capo alla società e ai soci percipienti è rinviata al solo momento in cui avviene la distribuzione agli stessi soci della medesima riserva in sospensione. In tal

Il Fisco ha precisato inoltre che le stesse riserve in sospensione d'imposta potrebbero essere distribuite soltanto dopo l'analoga operazione avente ad oggetto le riserve di utili e di capitali già esistenti in contabilità e disponibili.

Qualora si operasse secondo tale soluzione il socio riceverebbe peraltro il vantaggio, che rappresenta una novità rispetto alla disciplina ordinaria, di vedersi liberato da ogni obbligo tributario atteso che il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società libera anche lo stesso socio da qualsiasi ulteriore tassazione⁵⁵.

Si pone però una ulteriore problematica connessa alla applicabilità o meno delle norme poste a tutela del capitale anche per le riserve in sospensione così come previsto dall'art. 13 comma 2 legge 342/2000.

Per risolvere la questione occorre premettere che la riserva in sospensione d'imposta e non affrancata è qualificata come riserva "speciale", equiparata al capitale nell'ottica di tutela dei creditori. Le stesse riserve tuttavia una volta affrancate confluiscono tra le riserve di utili e per tale ragione dovrebbero risultare liberamente distribuibili senza le limitazioni prescritte dal codice civile.

In senso contrario, invece, dovrebbe essere tenuto presente che la riserva in esame rimane pur sempre una riserva da rivalutazione, seppur affrancata, e continua a sottostare alle regole di cui all'art. 2445 c.c. (art. 2482 c.c.). Nonostante l'affrancamento (che ha solo valenza fiscale) non risulterebbe cessato infatti il pericolo di pregiudizio per i creditori non potendo il relativo versamento dell'imposta nella misura del 13% dirsi sostitutivo quanto agli effetti della autorizzazione del Tribunale o della idonea garanzia che richiedono sia l'art. 2445 cc che l'art. 2482 cc per consentire l'esecuzione anticipata della delibera che abbia ad oggetto la loro distribuzione.

B.5.4.1 Segue: mancanza di un netto contabile disponibile - Riduzione del capitale sociale

Se anche le riserve in sospensione d'imposta non sussistano, oppure non risultino esistenti in misura adeguata, in assenza di un netto disponibile e volendo comunque procedere con un assegnazione, occorrerà operare mediante la riduzione reale del capitale ed attivando le norme a sua tutela⁵⁶.

caso la società dovrà effettuare una variazione in aumento nella propria dichiarazione dei redditi pari alla riserva distribuita ed assoggettare il maggiore imponibile all'aliquota ordinaria. Per quanto concerne i soci invece (Ris. 332/2019) la distribuzione della medesima riserva equivale a distribuzione di utili e sarà tassata di conseguenza. Tuttavia la tassazione in capo alla società non ha luogo se la società si sia avvalsa dell'istituto dell'affrancamento della riserva (disciplinato da ultimo dall'art. 110 co.3 DL 104/2020). Le riserve una volta affrancate confluiranno fra le riserve di utili ed in caso di distribuzione non genereranno materia imponibile per la società ed il socio dovrà assoggettarle a tassazione come se si trattasse di dividendi. L'agevolazione in esame si riferisce alle riserve non ancora affrancate e dunque ancora in sospensione e consente di assolvere tutti gli obblighi tributari con il versamento unitario in misura pari al 13% del relativo ammontare risultando definitivo e liberatorio di qualsiasi ulteriore tassazione non solo per la società ma anche per i soci assegnatari.

⁵⁵ Circ. n. 37 del 2016 pag. 8

⁵⁶ Un'ulteriore alternativa potrebbe essere costituita dalla "patrimonializzazione dei finanziamenti soci" da effettuarsi mediante rinuncia ai crediti da parte dei soci. Sul piano pratico occorrerebbe procedere all'approvazione di una situazione patrimoniale aggiornata dalla quale emerga la riserva nel "nuovo" maggiore ammontare, la cui distribuzione, parametrata al valore contabile del bene da assegnare, consentirebbe di eseguire l'operazione. Un riscontro sul piano normativo è offerto non solo nelle norme a tutela del capitale sociale ma anche argomentando dagli articoli 2481ter c.c. per le Srl e 2442 c.c. per le Spa che fanno riferimento ai fini dell'aumento gratuito del capitale sociale solo ai fondi iscritti "in bilancio" e 2478 bis per le Srl e 2433 c.c. nelle Spa che consentono la distribuzione di utili realmente conseguiti e solo se risultanti da "bilancio regolarmente approvato". Tuttavia dovrà essere attentamente valutato il relativo impatto fiscale alla luce del recente orientamento della Cassazione a Sezioni Unite (n. 14432/2023 del 9.5.2023) la quale ha ritenuto che l'enunciazione del finanziamento alla società e la remissione del debito societario correlativo siano da assoggettare ad imposta di registro proporzionale (rispettivamente 3% e 0,50%) in base agli artt 22

B.5.4.2 Segue: mancanza di un netto contabile disponibile -cessione onerosa

Se anche il capitale non risulti sufficiente, oppure se non si voglia operare su tale componente, l'unica possibilità, sempre in mancanza di un netto contabile, e se non si voglia procedere con lo scioglimento della società, per raggiungere il medesimo risultato della attribuzione del bene immobile al socio rimarrebbe solo quella di operare con una cessione onerosa dello stesso bene a suo favore.

B.5.4.3 Segue: mancanza di un netto contabile disponibile - Scioglimento e la liquidazione della società

Una ulteriore soluzione infine, come appena rilevato, è rappresentata per le società di capitali dallo scioglimento e dalla liquidazione, nel qual caso sarebbe possibile procedere alla assegnazione anche in mancanza di una posta di patrimonio netto da elidere ed in presenza solo di debiti da accollare⁵⁷. Si dovrà però trattare di una assegnazione a seguito di approvazione del bilancio finale e non di dazione di acconti sulla liquidazione corrisposti in natura ex art 2491 cc⁵⁸, la cui collocazione sul piano contabile come visto richiederebbe comunque il rispetto delle norme a tutela della integrità del capitale sociale⁵⁹.

B.6 Assegnazione con accollo delle passività: limiti di ammissibilità

In mancanza di un netto contabile capiente ed in presenza di passività nello stato patrimoniale si potrebbe prospettare l'ulteriore soluzione⁶⁰, in forza della quale il necessario equilibrio contabile si potrebbe raggiungere oltre che con la eliminazione totale o parziale di una posta di patrimonio netto anche con la riduzione o eliminazione di uno o più debiti presenti nel passivo patrimoniale fino a concorrenza del valore contabile del bene oggetto di assegnazione⁶¹.

Formuliamo un esempio:

Valore contabile del bene euro 100. Riserve per euro 50. Si raggiunge l'equilibrio mediante accollo di debiti per euro 50.

Sulla ammissibilità di tale operazione si contrappongono due posizioni.

La prima tesi⁶² ritiene possibile procedere con l'assegnazione di beni immobili anche "miscelando" la riduzione del patrimonio netto con l'accollo di debiti purché vi sia una qualche riduzione del

Tur, 9,6 Tariffa allegata al Tur. Nel contempo, nel caso in cui il soggetto rinunciante effettui l'operazione nell'esercizio d'impresa andrà anche presa in considerazione la ricaduta fiscale connessa all'applicazione del comma 4 bis dell'art. 88 bis tuir.

⁵⁷ Il combinato disposto degli artt. 2303 e 2306 cc offre per le società di persone uno scenario meno vincolante in quanto in mancanza di un bilancio la tutela dei creditori è assicurata dalle norme sulla responsabilità illimitata dei soci. Si ricorda tuttavia che al fine di non incorrere in rischi di natura fiscale anche riguardo a tale tipologia di società è opportuno operare secondo le regole del riscontro contabile.

⁵⁸ Si consulti: "Assegnazione dei beni ai soci nella fase di liquidazione della società: profili civilistici" Est. A Ruotolo in Studi e materiali cnn 2/2007 pag. 1056.

⁵⁹ In questi casi dopo l'assegnazione la società deve mantenere una liquidità che le consenta di pagare i creditori sociali.

⁶⁰ La fiscalità in capo al socio potrebbe risultare attenuata solo in caso di assegnazione in quanto il minuendo ovvero il valore normale del bene da assegnare potrà essere ridotto in misura pari ai debiti accollati.

⁶¹ Anche in relazione a questa fattispecie occorrerà caso per caso verificare se la passività accollata trovi la sua fonte in un contratto registrato. In caso di riscontro negativo occorrerà valutarne la ricaduta sul piano fiscale con riguardo alle problematiche sulla enunciazione, in ordine alle quali si rinvia alla nota 56.

⁶² P.Meneghetti "Tra patrimonio netto e debit : mix per l'assegnazione agevolata" in Il sole 24 ore n. 342 del 12.12.2022.

patrimonio netto. Se si concentrasse l'attenzione solo sullo specifico dato normativo di cui al comma 103 dell'art. 1 legge 197 del 2022 si sarebbe tentati di aderire a tale orientamento⁶³.

Tuttavia occorre considerare i riflessi civilistici dell'operazione così come congegnata che potrebbe risultare potenzialmente lesiva della integrità del capitale sociale. Si andrebbe in definitiva a ridurre un valore dell'attivo senza che sia simmetricamente ridotta in pari misura una voce del patrimonio netto ed offrendo in tal modo una rappresentazione dell'operazione non allineata alle prescrizioni dettate a tutela della integrità del capitale sociale. Soprattutto per tale ragione, pertanto, si ritiene preferibile l'altra tesi, già sostenuta in passato⁶⁴ la quale ritiene che non si possa procedere con l'assegnazione di beni immobili ai soci in mancanza di un netto contabile sufficiente a coprirne il valore contabile, a prescindere dalla sussistenza o meno di passività accollabili, e a meno che non si effettui l'operazione nella fase finale della liquidazione dell'attivo. Concorre alla medesima conclusione anche la considerazione che l'accollo, in assenza di una dichiarazione espressa formulata in tal senso dal creditore, non risulterebbe liberatorio (arg. ex art. 1273 c.c.) lasciando la società ancora potenzialmente debitrice della medesima passività. L'operazione pertanto anche sul piano fiscale non potrebbe assumere le caratteristiche di definitività e di certezza che sono richieste dal sistema non potendo risultare definitivamente assicurata quella funzione integrativa del patrimonio netto che le si vorrebbe attribuire⁶⁵.

In definitiva si ritiene che la presenza di un netto contabile disponibile sia una condizione civilistica imprescindibile che risulta slegata da altre valutazioni di carattere contabile e fiscale. Nell'esempio sopra prospettato, per assegnare un bene del valore di 100 si devono pertanto avere riserve per almeno 100 a prescindere dal subentro in eventuali debiti.

B.6.1 Segue: assegnazione beni immobili con passività: ipotesi ammissibili

Nei casi sopra prospettati non si potrebbe procedere con l'assegnazione ma solo ad una cessione con accollo del debito e ciò anche se la parte delle passività da accollare sia di scarso ammontare⁶⁶.

Esempio

Assegnazione di un bene di valore 100 con eliminazione di una riserva per 99 e accollo per 1.

Con questo non si vuole sostenere che non sia mai possibile procedere con una assegnazione cui sia connesso l'accollo di passività, quanto piuttosto rilevare che tale fattispecie non possa configurarsi in assenza di una posta del patrimonio netto (capitale e riserve) che pur in presenza di passività accollabili copra almeno il valore contabile dello stesso bene⁶⁷. A meno giova ribadirlo non si operi nella fase finale della assegnazione in sede di riparto dell'attivo e del passivo.

⁶³ Sembrerebbe essere dello stesso parere L.Pegorin e GP Ranocchi in Assegnazione o cessione : passività , valore catastale e quote guidano la scelta in il Sole 24 ore 16.01.2023 n. 15

⁶⁴ Studio 73/2017 est. F Raponi

⁶⁵ Non solo ragioni di ordine civilistico ma anche timori fiscali di riqualificazione della stessa fattispecie come cessione a titolo oneroso depongono per la soluzione negativa. Si potrebbe profilare un calcolo differente dell'imposta sostitutiva sul corrispettivo anziché sul valore normale o catastale ed inoltre si potrebbero avere difficoltà di inquadramento nel trattamento della medesima operazione in materia di imposte indirette. Si pensi ad esempio alla attribuzione di un bene strumentale il cui acquisto non abbia consentito la detrazione dell'iva perché in origine era stato acquistato da un venditore soggetto privato che sia stato assoggettato ad imposta di registro e che se venisse riqualificato come cessione avrebbe dovuto scontare l'imposta sul valore aggiunto.

⁶⁶ Se si volesse agire con una riduzione del patrimonio netto si potrebbe operare solo mediante una assegnazione (V. pag. 11 studio 73 del 2017). Se invece, ad esempio per ragioni bancarie, si volesse preservare il patrimonio netto, si dovrebbe preferire la soluzione della cessione agevolata.

⁶⁷ In definitiva in caso di assegnazione di beni immobili ai soci non sarebbe possibile compensare la parte del passivo mancante prevedendo per la differenza un accollo di debito in capo al socio assegnatario dovendosi in tal caso procedere comunque con una

Questa conclusione rimane ferma, come già anticipato, anche se l'art. 1 comma 103 della legge di bilancio per il 2023 prevede nuovamente che nelle assegnazioni con accollo di passività il valore del bene deve essere considerato al netto dei debiti accollati riducendo in tal modo il carico fiscale in capo al socio. Esempio si assegna un bene del valore contabile di euro 20 e riserve per 20 con accollo di debito per 100. Ma lo stesso bene non si può assegnare se non sussistano riserve per almeno 20.

L'accollo della passività, pur non potendo assolvere alla funzione integrativa del patrimonio netto nel senso che si è indicato più sopra, potrebbe comunque risultare utile a ristabilire un equilibrio patrimoniale tra i soci oppure a realizzare una liberalità indiretta tra gli stessi soggetti. Sul piano fiscale infine, in via eccezionale⁶⁸, specie nella fase finale della liquidazione, potrà consentire di abbattere la base imponibile su cui calcolare il carico fiscale in capo al socio assegnatario.

B.6.2 Segue: assegnazione di beni immobili con accollo di passività: unitarietà della componente assegnata. Riflessi in materia di imposte indirette. Non rileva la natura delle passività.

Un ulteriore argomento connesso al tema dell'accollo concerne la natura delle passività accollate. Potrà trattarsi di passività direttamente collegate al bene oggetto di attribuzione (es. mutuo) oppure di passività sociali rispetto alle quali manchi un collegamento diretto con il medesimo bene.

Sia nell'uno che nell'altro caso l'operazione potrà essere ritenuta ricevibile a patto che venga inquadrata nel rispetto delle condizioni dettate dal legislatore.

Se l'accollo di un mutuo garantito da ipoteca sul bene immobile che formi oggetto dell'assegnazione non potrebbe generare problematiche di trattamento fiscale nel sistema delle imposte indirette, essendo la fattispecie inquadrabile nel perimetro applicativo di cui all'art. 21 – 3 comma del Tur, qualche perplessità potrebbe porsi invece nella differente ipotesi in cui lo stesso accollo si riferisca ad un debito rispetto al quale non si potrebbe configurare un collegamento diretto con il bene oggetto di attribuzione.

Va considerato infatti che l'accollo del debito, genericamente indicato e comunque non collegabile al medesimo bene, pur essendo contestuale, in difetto di inerenza, potrebbe essere ritenuto assoggettabile ad imposta di registro proporzionale nella misura del 3% ai sensi dell'art. 9 tariffa parte prima del Tur al pari di un accollo autonomo e non contestuale.

Tuttavia la questione rispetto alle assegnazioni immobiliari risulterebbe mal posta.

Infatti con riferimento a tali fattispecie più strutturate, come quella che veda in uno, l'attribuzione del bene e il subentro nelle passività, la problematica non avrebbe proprio ragione di porsi atteso che la componente assegnata va intesa come unica, formata dal bene e dal debito, al pari di come lo sarebbe se lo stesso bene ed il subentro nella passività fossero oggetto di un conferimento ai sensi dell'art. 50 del Tur.

vendita con accollo del medesimo debito. A meno che l'operazione non venga effettuata nella fase della liquidazione a seguito della approvazione del piano di riparto finale.

⁶⁸ L'art. 1 comma 103 della legge 197 del 2023 prevede che il valore normale dei beni ricevuti debba essere ridotto delle passività accollate: Nella assegnazione assoggettata a tassazione ordinaria la passività accollata di norma non riduce la base imponibile su cui calcolare le imposte dovute dal socio.

Con la tassazione del trasferimento a seguito della causa attributiva, in definitiva, verrebbe tassato in uno anche il subentro nella passività che, dunque non potrebbe scontare un'autonoma imposizione.

Peraltro se la base imponibile per il calcolo dell'imposta deve essere considerata unitariamente in materia di imposte dirette e per l'applicazione delle imposte indirette (arg. ex art. 1 comma 103 legge 197 del 2022), non si comprenderebbe perché il subentro nella passività debba scontare un'ulteriore autonoma imposizione.

A tal fine comunque assumerà un rilievo importante anche la tecnica redazionale in quanto andrebbe evidenziata l'unitarietà dell'attribuzione e non il mero accollo del debito a fronte di un'attribuzione immobiliare⁶⁹.

B.7 Rilevanza delle riserve sul piano contabile e su quello tributario - rinvio.

Lo scenario descritto fin qui si caratterizza perché le riserve oltre che sul piano contabile assolvono ad una specifica funzione anche in chiave fiscale ove viene in risalto l'origine di quelle annullate a fronte dell'operazione. L'argomento richiede un approfondimento più specifico che verrà sviluppato più avanti⁷⁰. In questa sede occorre solo chiarire che in chiave fiscale non opera il principio del rapporto tra valore contabile e riserve di patrimonio nei termini più volte precisati⁷¹.

Riprendiamo l'esempio formulato più sopra

Esempio:

Società che voglia assegnare ad un socio un bene il cui valore contabile sia pari a 30.000 e che abbia riserve per euro 36000. Il valore di mercato del bene è pari a euro 400.000.

La soluzione è quella di verificare su due piani totalmente differenti la medesima operazione tenendo distinti il piano contabile da quello fiscale.

L'operazione è come detto ricevibile ma prima di inquadrarne le ricadute sul piano fiscale vanno anticipate alcune precisazioni che verranno approfondite più avanti.

In primo luogo che il valore contabile del bene potrebbe coincidere con il suo costo fiscale. Il che si traduce nella affermazione che il valore del bene da prendere in considerazione quale sottraendo ai fini del calcolo del differenziale è lo stesso valore contabile considerato al netto degli ammortamenti.

Inoltre che il valore di mercato sul piano fiscale è definito quale valore normale e con riferimento agli stessi beni oggetto dell'operazione potrebbe essere sostituito dal valore catastale che a sua volta potrebbe risultare pari, inferiore o superiore al medesimo valore reale/di mercato del bene.

Riformuliamo allora l'esempio⁷²:

Società che voglia assegnare ad un socio un bene del valore contabile/fiscale pari a 30.000 riserve per euro 36000 valore normale di euro 400.000 valore catastale euro 360.000.

⁶⁹ Le conclusioni cui si è pervenuti rimangono ferme pertanto anche se il debito da accollare non sia "collegabile" al bene assegnato.

⁷⁰ Si pensi ad esempio alla differenza anche in chiave fiscale tra la restituzione in natura di versamenti in conto capitale che configura un'ipotesi di assegnazione rispetto alla restituzione in natura di un finanziamento al socio che realizza invece una cessione in luogo di adempimento che comunque deve sottostare alle regole della postergazione.

⁷¹ Quesito n 156-2016/T est F. Raponi

⁷² Si veda sul tema: Quesito n. 156-2016/T est. F Raponi.

Sul piano contabile l'operazione è fattibile perché il valore contabile del bene è coperto dalla riserva di 36.000 che verrà ridotta a 6000

Sul piano fiscale come si vedrà l'imposta andrà corrisposta sulla differenza tra 360.000 e 30.000.

C. CONDIZIONI EX LEGE 197/2022

Risolta con esito positivo anche la fase della ricevibilità dell'operazione sul piano contabile si potrà appurare se ricorrano le condizioni richieste dalla legge 197 del 2022 per l'ottenimento delle agevolazioni.

La nuova normativa, non aggiungendo novità rispetto ai precedenti interventi, ha previsto una serie di condizioni specifiche che devono ricorrere, tutte e congiuntamente, per ritenere agevolabili le assegnazioni in argomento. (es. tipo di società, qualifica dei soci, natura dei beni, profilo temporale).

La sussistenza di uno solo e non degli altri requisiti, o solo di alcuni di essi, dunque non consentirà di ritenere applicabile la normativa in oggetto.

L'occasione consente di far luce su interpretazioni connesse alla applicazione della precedente normativa le cui conclusioni possono essere ritenute valide anche in relazione a quella attualmente vigente.

Si approfondiranno nello specifico con l'utilizzo dei sottoparagrafi:

la qualifica della società che assegnerà i beni, la titolarità in capo allo stesso soggetto dei beni che formano oggetto dell'operazione e la natura dei beni da assegnare e la condizione del socio assegnatario.

C.1 Società assegnante

In particolare potranno avvalersi delle agevolazioni solo le società commerciali sia di persone che di capitali residenti in Italia.

Dall'elenco risultano dunque escluse le società semplici, le società cooperative e le società non residenti, anche se abbiano una stabile organizzazione in Italia⁷³.

Non sussiste invece alcun dubbio che possano avvalersi anche le società in liquidazione⁷⁴.

Si potrebbe porre il problema del momento in cui la società dovrà maturare il requisito della "commercialità". Si pensi ad esempio ad una società semplice che si trasformi in società commerciale ed in seguito voglia porre in essere una delle operazioni agevolate entro il 30 settembre 2023.

Secondo il dettato normativo e in aderenza all'orientamento del fisco la situazione andrebbe apprezzata con riferimento alla data della deliberazione e dunque l'operazione sembrerebbe ammissibile, tuttavia andrebbe attentamente valutata in chiave elusiva⁷⁵.

⁷³ La società commerciale che voglia avvalersi della disciplina agevolativa deve essere un soggetto Ires (art. 72 tuir) e Irap (art. 3 Dlgs 446/97) residente che produca reddito d'impresa. Una società estera con sede all'estero che non sia residente anche se abbia una stabile organizzazione in Italia non presenta il presupposto necessario per assoggettare a imposizione il reddito d'impresa che produce (arg. ex art. 23 lett. e) tuir) dunque non potrà avvalersi della normativa agevolativa ai fini delle sole imposte indirette. Così Circ. n. 26 del 2016 pag. 7 sulla scorta di un'interpretazione letterale della norma. Così anche quesito 98-2016/T est. F. Raponi e quesito 12-2016/T est. F. Raponi

⁷⁴ Circ. n. 26 del 2016 pag. 7

C2 Titolarità del bene da assegnare - Natura dei beni oggetto della agevolazione

Possono formare oggetto di assegnazione agevolata ai soci solo i beni “diversi da quelli indicati nell’art. 43 comma 2 primo periodo del Tuir”, diversi cioè da quelli utilizzati direttamente per l’esercizio dell’attività.

Per tale ragione tra gli immobili esclusi dalla agevolazione, oltre quelli strumentali per destinazione, che a prescindere dalla classificazione catastale sono utilizzati direttamente dalla società⁷⁶, rientrano anche gli immobili patrimonio (art. 90 tuir) e quelli strumentali per natura individuabili su base catastale⁷⁷ che siano utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’impresa da parte della società che ne sia proprietaria.

Riepilogando possono formare oggetto di assegnazione purché non utilizzati direttamente : - terreni agricoli⁷⁸ o i terreni edificabili - fabbricati strumentali per natura (categorie catastali B,C,D,E e A10) se locati o concessi in comodato a terzi, oppure non utilizzati direttamente.⁷⁹ - beni merce (sia abitativi che strumentali in quanto per definizione destinati alla vendita) - beni patrimonio ex art. 90 tuir (abitazioni- pertinenze/terreni sia agricoli che edificabili locati a terzi ovvero non utilizzati per l’attività).

C.2.1 Data in cui rilevano gli elementi costitutivi: cambio di destinazione dell’immobile

Gli elementi costitutivi della fattispecie agevolativa, specie in relazione alla natura dei beni, vanno verificati alla data della operazione di assegnazione, intendendosi per tale la data dell’atto di assegnazione e non la data della delibera di assegnazione se la stessa non fosse assunta contestualmente⁸⁰.

Si potrebbe pertanto prescindere dalla destinazione originaria del bene e nel contempo sarebbe possibile programmare l’assegnazione mutando all’occorrenza la destinazione dello stesso immobile da assegnare; in tal caso sarebbe del pari opportuno che la nuova destinazione compatibile con la disciplina agevolativa emerga dal relativo atto⁸¹.

⁷⁵ Ris. N. 99 del 27.7.2017. Il Fisco ha indicato il criterio della “circolarità” per sindacare come abusiva perché priva di sostanza economica una fattispecie nella quale il percorso seguito avrebbe condotto ad un risultato finale sostanzialmente identico al punto di partenza in termini di utilizzo del bene (si pensi ad esempio all’ipotesi in cui la società commerciale risultante dalla trasformazione da società semplice si sciogla entro il 30.09.2023 ed assegni i beni agli stessi soci della società semplice che li utilizzavano).

⁷⁶ Es. i fabbricati abitativi che vengono utilizzati quali uffici delle società che li posseggono.

⁷⁷ Accatastati nelle categorie A/10, B,C,D,E.

⁷⁸ Il terreno agricolo che sia utilizzato per effettuare la coltivazione o l’allevamento di animali non è assegnabile ai soci in via agevolata perché utilizzato nell’esercizio dell’impresa. Invece i terreni agricoli concessi in locazione o comodato possono rientrare nella disciplina agevolativa Circ 26 del 2016 pag 12.

⁷⁹ Vi rientrerebbero anche i beni immobili sociali facenti parte di un’azienda locata a terzi. Risposta a quesito n. 183-2016/T est. F. Raponi Potrebbero esservi ricompresi anche i beni che abbiano formato oggetto di un preliminare di vendita Risposta a quesito n 67-2016/T est. F. Raponi. Possono essere assegnati anche beni che prima dell’assegnazione rientravano in un’azienda affittata e che venga fatti uscire da tale situazione. Circ. n. 37 del 2016 pag. 11

⁸⁰ Così Circ. 112/1999 pag. 4

⁸¹ Si potrebbe pertanto modificare legittimamente lo status del bene rendendolo agevolabile (Circ. n. 26 del 2016 pag. 9) A prescindere dalla data di acquisto di un bene si potrà quindi assegnare un immobile che attualmente è utilizzato dalla società (strumentale per destinazione) ma che non verrà più utilizzato “direttamente” prima dell’atto di assegnazione, da cui dovrà preferibilmente emergere tale circostanza.

Nello stesso senso occorre osservare che i beni agevolati non dovevano essere necessariamente di proprietà dalla società alla data del 30 settembre 2022 come invece previsto per la qualifica di socio. Si potrebbero assegnare in forma agevolata anche beni acquistati in data successiva⁸².

C.2.2 Beni locati o concessi in comodato.

Gli immobili strumentali per natura e gli immobili patrimonio che non siano utilizzati direttamente per l'esercizio della attività⁸³, come quelli concessi in locazione o comodato o comunque non utilizzati direttamente, possono formare oggetto di assegnazione agevolata ai soci. Tali immobili infatti pur concorrendo alla determinazione del reddito d'impresa che la società consegue, essendo caratterizzati dall'essere idonei a produrre un reddito loro autonomo non si considerano strumentali per destinazione. Sono riconducibili ad una attività di gestione immobiliare passiva che si manifesta con la mera percezione di canoni di locazione/affitto relativi ad uno o più immobili. Viceversa non potrà risultare agevolata l'assegnazione ai soci che abbia ad oggetto immobili riconducibili alla gestione immobiliare attiva, ovvero ad una attività consistente nell'esecuzione di una serie di servizi complementari e funzionali all'utilizzazione unitaria dei beni con finalità diverse dal mero godimento (villaggi turistici, centri commerciali, gallerie commerciali ecc.)⁸⁴, in quanto i beni che ne formassero oggetto andrebbero considerati come direttamente utilizzati nell'esercizio dell'impresa.

C.2.3 Beni "destinati" alla locazione o al comodato e attualmente liberi da tali utilizzi.

Possono risultare agevolati anche gli immobili strumentali per natura e gli immobili patrimonio che pur non essendolo al momento della assegnazione in passato siano stati locati o concessi in comodato e risultino in via prospettica ancora passibili di tali destinazioni. Tali cespiti infatti potrebbero formare oggetto dell'operazione agevolata in quanto essendo idonei, anche solo potenzialmente, a produrre un reddito loro autonomo non dovrebbero essere considerati strumentali per destinazione. Sarebbe tuttavia preferibile a tal fine acquisire documenti probatori specifici e far risultare (ad esempio mediante la prova delle utenze luce, acqua, gas ecc) anche dall'atto tali circostanze. Resta ferma comunque nei casi più dubbi l'opportunità di far precedere l'assegnazione in forma agevolata da un contratto di locazione e/o comodato a favore dei soci purché si tratti di un'operazione effettiva e non solo formale⁸⁵.

C.2.4 Beni appartenenti a società in liquidazione: assegnazione agevolabile per definizione

Nelle ipotesi in cui si trovi in liquidazione, secondo l'AF⁸⁶ la società non esercita più un'attività d'impresa la qual cosa escluderebbe in nuce la possibilità di ritenere che gli immobili sociali possano essere qualificati come "utilizzati direttamente". La loro assegnazione potrebbe pertanto

⁸² In questo senso Quesito 204-2016/T. Va segnalato inoltre che gli immobili locati a terzi non sono strumentali per destinazione neanche per le società di gestione immobiliare Cass. N. 1367 del 13 ottobre 1983 e quindi possono essere assegnati secondo il nuovo regime agevolato. Non possono invece formare oggetto dell'agevolazione i terreni utilizzati direttamente dalle società operanti nel settore agricolo per effettuare le coltivazioni. (Circ. AE 112/1999).

⁸³ Tra i beni strumentali per natura Es. capannone industriale affittato ad altra società. Tra i beni patrimonio Es. i beni abitativi acquistati dalle società a titolo di investimento.

⁸⁴ Circ. 26 del 2016 pag. 12 In tali casi infatti i cespiti rappresenterebbero una componente inscindibile di una gestione attiva del compendio immobiliare e dunque in tale ottica vanno considerati quali beni utilizzati direttamente nell'esercizio dell'impresa.

⁸⁵ Non potrebbe risultare sufficiente a tal fine un contratto registrato. Oltre alla immissione in possesso è infatti preferibile che la nuova situazione giuridica del bene sia provata mediante la voltura delle utenze (luce, acqua, gas ecc.) dalla società al socio o al terzo conduttore.

⁸⁶ Ris. 93 del 17 ottobre 2016.

essere effettuata avvalendosi della agevolazione di cui alla legge 197 del 2022 in quanto si ritiene che pure in questo caso sia rispettata la finalità della disciplina che intende favorire la fuoriuscita dei beni non direttamente utilizzati nell'espletamento di attività imprenditoriali⁸⁷.

C.2.5 Beni in piena proprietà: assegnazione agevolabile

Il regime speciale agevolato può trovare applicazione solo con riferimento alle società commerciali che siano titolari⁸⁸ del diritto di proprietà su beni immobili e che intendano assegnarli ai propri soci.

E' possibile assegnare un bene nella sua interezza a più soci (es. ¼ ciascuno a 4 soci) usufruendo dell'agevolazione ma non è agevolabile l'assegnazione a un solo socio di una frazione di quota su un bene (es. ¼ di un bene ad un solo socio)⁸⁹.

C.2.6 Diritti reali parziari: assegnazione non sempre agevolabile

Si rappresenta che non possono formare oggetto di assegnazione secondo l'AE i diritti reali parziali perché sono "diritti" e non beni⁹⁰.

Il Fisco fa eccezione solo per l'assegnazione che consenta alla società di liberarsi del suo diritto reale parziale assegnando definitivamente il bene al socio⁹¹.

Di conseguenza sarà possibile assegnare la nuda proprietà in via agevolata solo al socio usufruttuario oppure viceversa⁹².

Così come sarà possibile effettuare l'assegnazione congiunta dell'usufrutto e della nuda proprietà a due soci distinti purché sia assegnata la piena proprietà⁹³.

In caso di assegnazione del solo usufrutto pertanto seguendo tali indicazioni si dovrebbero applicare le regole ordinarie.

C.2.7 Proprietà superficiaria

Coerentemente dovrebbe escludersi anche la possibilità di ritenere agevolabile l'assegnazione di un appartamento detenuto in proprietà superficiaria⁹⁴. Tuttavia stante la specifica natura del diritto la questione è dubbia⁹⁵.

⁸⁷ Circ. n. 26 del 1.6.2016.

⁸⁸ La sola mera titolarità tuttavia non giustifica l'applicazione della normativa di favore. Es. società non residente proprietaria di un bene in Italia.

⁸⁹ Quesito 89-2016/T est. F.Raponi. Una problematica differente è quella concernente l'assegnazione a soci che detengano una partecipazione in comunione tra loro. Trattandosi in tal caso di una assegnazione unitaria l'operazione risulterebbe ammissibile. Tuttavia non sarebbe sufficiente che l'assegnazione venga formalizzata solo con il rappresentante comune (a meno che non sia provvisto di specifica procura) ritenendosi necessaria la presenza di tutti i soci comproprietari. Viceversa non si ritiene possibile procedere ad una assegnazione in favore solo di alcuni dei comproprietari. In ultimo va sottolineato che le operazioni che sul piano civilistico consentono di procedere con l'assegnazione immobiliare sul piano fiscale difficilmente possono essere considerate sostitutive della divisione della quota sociale.

⁹⁰ Circ. 26 del 2016 pag. 9.

⁹¹ Circ. 26 del 2016 pag. 8.

⁹² Non è invece agevolabile l'assegnazione della nuda proprietà quando l'usufrutto sia nella titolarità di un terzo non socio Quesito 228-2016/T est. Lomonaco. Mentre sarà agevolabile l'assegnazione della piena proprietà a un socio di usufrutto e all'altro della nuda proprietà: Quesito 169-2016/T est Lomonaco-Raponi. Anche Quesito n. 224-2016/T.

⁹³ Circ. n. 37 del 2016 pag. 10

⁹⁴ Conforme in questo senso quesito n.217/2016T est. Lomonaco

Ai fini di un corretto inquadramento si ritiene opportuno distinguere l'assegnazione che abbia ad oggetto un diritto di proprietà superficaria costituito secondo il dettato del codice civile, rispetto a quella che, benché tratti dello stesso diritto, faccia riferimento alla particolare proprietà superficaria che trovi la sua fonte in attuazione di un piano per l'edilizia economica e popolare.

Nella prima ipotesi l'unico caso di assegnazione agevolabile potrebbe ricorrere quando l'area gravata dal diritto di superficie sia di proprietà del socio assegnatario oppure ricorra la situazione opposta; si realizzerebbe infatti la medesima fattispecie che il Fisco ha ritenuto agevolabile, che si verifica quando la società risulti titolare di un diritto reale parziale e si liberi definitivamente del suo diritto assegnandolo al socio, che così ne acquisisca la piena proprietà⁹⁶.

Nella seconda ipotesi, invece, l'assegnazione al socio sembrerebbe sempre passibile di agevolazione. Infatti la società che assegni il diritto di proprietà superficaria di derivazione PEEP si libererebbe effettivamente del suo diritto nell'ottica richiesta dal legislatore e secondo quanto sostiene l'AF⁹⁷. Rispetto agli altri diritti reali parziali e alla stessa proprietà superficaria di fonte codicistica, solo in questo specifico caso, infatti, all'esito della assegnazione non potrebbe mai risultarne la riunione nella piena proprietà in capo allo stesso soggetto assegnatario occorrendo a tal fine, come noto, l'esperimento di una specifica procedura che gli sarebbe stata comunque interdetta⁹⁸. Nella stessa direzione depone anche l'ulteriore considerazione che, sempre solo in questo particolare contesto, e non anche con riferimento alle assegnazioni riguardanti gli altri diritti reali parziali, non sarebbe mai consentito creare le condizioni per fruire della assegnazione agevolata acquisendo preventivamente il diritto mancante.

C.2.8 Diritti edificatori: assegnazione non agevolabile

L'AF ha espressamente escluso anche la possibilità di assegnare ad un socio in via agevolata i diritti edificatori perché si tratta di diritti e non di beni⁹⁹. Tale conclusione può dirsi viepiù confermata anche alla luce della nuova interpretazione indicata dalla Suprema Corte di Cassazione¹⁰⁰ definendo la cubatura come diritto edificatorio di natura non reale a contenuto patrimoniale e sostenendo che il diritto edificatorio compensativo sia anch'esso un diritto che non ha natura reale, che non inerisce al terreno e non costituisce una sua qualità intrinseca ed è trasferibile separatamente da esso¹⁰¹.

C.3 Soci assegnatari

I soci che, quali assegnatari potranno beneficiare della normativa di favore, non sono assoggettati a particolari limitazioni. E' richiesto solo che siano soci.

⁹⁵ Mastroiacovo Quesito n. 195- 2016/T ad esempio conclude positivamente.

⁹⁶ Circ. 37 del 2016 pagg. 9 e 10. Le fattispecie trattate si riferiscono all'usufrutto ed alla nuda proprietà ma il concetto può essere esteso agli altri diritti reali parziali.

⁹⁷ Circ. 37 del 2016 pagg. 9 e 10.

⁹⁸ Si giunge a tale conclusione considerando da un lato che la proprietà dell'area nel caso specifico appartiene al Comune fino a quando non si ponga in essere un atto di trasferimento specifico che l'abbia ad oggetto e che rappresenta l'esercizio di un diritto che non potrebbe appartenere al socio cui sarebbe interdetto per carenza di legittimazione. La titolarità dell'area in questo specifico caso non potrebbe neanche appartenere alla stessa società a meno di non volerne pretendere l'acquisizione anticipata.

⁹⁹ Circ. 26 del 2016 pag. 9.

¹⁰⁰ Cass. SU n. 16080 del 09.06.2021.

¹⁰¹ Cass. SU n. 23902 del 29.10.2020.

Potranno dunque beneficiarne sia soggetti persone fisiche, non imprenditori né esercenti arti o professioni, che soci persone fisiche imprenditori, esercenti arti o professioni, società di persone, società di capitali nonché le cooperative che siano socie di tali società.

In ogni caso potranno godere della normativa agevolata i soli soci che erano tali alla data del 30 settembre 2022¹⁰².

La nuova norma precisa infatti che “tutti i soci devono risultare iscritti” a tale data “nel libro dei soci ove prescritto”¹⁰³. Da ciò si è fatto derivare che sarà possibile applicare il regime agevolato solo alle società commerciali la cui compagine sociale non sia modificata in data successiva al 30 settembre 2022¹⁰⁴.

Ad ogni buon conto anche se fossero entrati nuovi soci nella compagine sociale in data successiva al 30.9.2022 sarà comunque possibile operare l’assegnazione agevolata solo a favore di quelli che lo erano già a quella data. Si prenda ad esempio l’ipotesi del recesso con liquidazione in natura della quota di liquidazione.

La stessa AF¹⁰⁵ peraltro ha espressamente sostenuto che l’attribuzione di beni solo a taluni soci anziché alla generalità di essi non costituisce causa ostativa ai fini dell’ottenimento delle agevolazioni in argomento¹⁰⁶.

Il corollario logico di tale premessa è che non rilevano modifiche di assetti effettuate tra gli stessi soci dopo la data del 30 settembre 2022 (es. cessione di quote tra i soci che risultavano essere tali già alla data del 30.09.2022)¹⁰⁷.

Nel caso in cui si proceda a porre in essere l’operazione, nonostante difetti tale requisito, la conseguenza sarebbe quella di non vedersi riconoscere l’agevolazione.

C.3.1 Titolarità della partecipazione

Il socio che può godere della agevolazione deve essere titolare della proprietà della partecipazione o almeno esserne nudo proprietario¹⁰⁸.

¹⁰² Si dovrebbe ritenere che non realizzi la condizione richiesta dalla norma l’acquisto della qualifica di socio in data successiva al 30.09.2022 a seguito di risoluzione di donazioni di partecipazioni o di risoluzione di patto di famiglia poste in essere prima di tale data.

¹⁰³E’ fatta salva solo l’ipotesi che vengano iscritti nuovi soci entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio (1 gennaio 2023) in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1 ottobre 2022. La sola sussistenza del “titolo di trasferimento avente data certa” dunque non consente di ritenere verificata la condizione per consentire l’applicazione della nuova normativa. A tali fini lo spartiacque è costituito dalla iscrizione dell’atto nel libro soci (se previsto) oppure dalla sua pubblicità nel Registro Imprese o meglio dalla richiesta della stessa purché eseguita e/o inoltrata entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore avvenuta il 1 gennaio 2023. Esempio: erede di socio deceduto in data anteriore al 30.09.2022 il cui subentro sia formalizzato con iscrizione nel registro delle imprese in data successiva al 31.1.2023 che sembrerebbe non possa godere dell’agevolazione.

¹⁰⁴I soci che vogliono godere della agevolazione dovevano essere tali alla data del 30.09.2022.

¹⁰⁵ Circ. n. 26 del 2016 pag. 10.

¹⁰⁶ E’ possibile effettuare una assegnazione di beni non proporzionale alla partecipazione posseduta? Quesito n. 97-2017/T est F. Raponi La dottrina (Magliulo cit. pag. 109/110.) che si è interessata al problema ha concluso positivamente ritenendo che l’operazione sia consentita con l’unanimità dei consensi e il rispetto del principio della integrità del patrimonio nonché dei principi fondamentali dell’ordinamento giuridico come il rispetto del divieto del patto leonino di cui all’art 2265 c.c..A tali considerazioni, condivisibili, va solo aggiunto che pur non essendo consentita una delibera che a maggioranza assegni un bene a uno solo dei soci, non si potrà nel contempo non apprezzare in senso positivo una analoga delibera che sempre a maggioranza deliberi l’assegnazione di beni a tutti i soci nel rispetto della par condicio (ad esempio assegnando ad ognuno dei soci che detengano partecipazioni in uguale misura tante villette tutte uguali).

¹⁰⁷ Per un caso di donazione tra soci Quesito n 20-2017/I e 10-2017/T est. D. Boggiali, A. Ruotolo e V. Mastroiacovo

¹⁰⁸ In questo senso Quesito n. 202- 2016/T est. V. Mastroiacovo.

L'usufruttuario di una partecipazione, invece, non essendo considerato socio dal Fisco non potrà godere dei vantaggi fiscali previsti dalla legge di bilancio per il 2023¹⁰⁹.

C.3.2 Socio assegnatario in comunione legale dei beni

In presenza di un socio assegnatario in comunione legale dei beni, secondo la soluzione preferibile, si potrà godere dell'agevolazione per intero e non limitatamente alla metà corrispondente all'assegnazione in suo favore¹¹⁰. L'operazione in oggetto non dipende infatti solo dalla volontà del socio e risente di una scelta operata a monte più dalla società e che dal medesimo socio che in qualche misura la subisce¹¹¹. A sostegno di tale conclusione la questione andrebbe inquadrata muovendo dalla duplice considerazione che l'agevolazione in argomento si caratterizza perché oltre ad essere richiesta dalla società investe più comparti impositivi non gestibili in via autonoma e separata. Al punto che secondo l'AF non è possibile avvalersene per ricevere in assegnazione soltanto i diritti pari ad un mezzo della piena proprietà di uno specifico bene e che il valore utilizzato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva costituisce necessariamente anche la base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro¹¹².

Del resto non sarebbe neanche ammissibile far dipendere la possibilità di invocare l'agevolazione in argomento dal regime patrimoniale del socio assegnatario o di negargli la possibilità di ricevere una assegnazione agevolata perché questi si trovi in regime di comunione legale dei beni¹¹³.

C.3.3 Eredi del socio

Il regime agevolato potrà essere utilizzato anche dagli eredi che siano succeduti al socio in data successiva al 30.9.2022 purché abbiano accettato l'eredità¹¹⁴.

C.3.4 Socio assegnatario in caso di subentro per fusione e per scissione

Alla stessa conclusione positiva si potrà giungere anche riguardo a coloro che risulteranno soci in caso di subentro per l'effetto di una operazione di fusione e di scissione¹¹⁵. In ossequio al

¹⁰⁹ Quesito 202-2016/T est. Mastroiacovo e Quesito n. 232-2016/I e 194-2016/T est. Boggiali, Ruotolo, Mastroiacovo. E' richiesto tuttavia che il titolare dell'usufrutto presti la sua cooperazione ex art. 1000 c.c.

¹¹⁰ Ai fini dell'effettiva caduta in comunione dei beni assegnati rileva il regime cui erano sottoposte le partecipazioni della società (quesito n. 128-2022/I del 2.2.2023 est. D.Boggiali).

¹¹¹ La società vorrà fruire del vantaggio relativo alla riduzione del carico fiscale a lei ascrivibile prescindendo dal regime patrimoniale del socio.

¹¹² Circ. n. 37 del 2016 pag. 27. Pertanto, non essendo possibile ipotizzare in capo alla società assegnante l'applicazione dell'agevolazione sulla plusvalenza limitatamente alla assegnazione della metà che sarà acquisita dal socio, ed assoggettare ad imposizione ordinaria, l'assegnazione dell'altra metà, che verrebbe acquisita ope legis dal coniuge dello stesso socio, si dovrebbe concludere per l'applicazione della agevolazione alla fattispecie agevolativa considerata nella sua interezza.

¹¹³ Quesito 118-2016/T est. F.Raponi. Tuttavia qualche dubbio potrebbe emergere prendendo riferimento dalla contraria posizione del Fisco in ordine alle agevolazioni 1 casa (circ. 38 del 2005 par.2 e ris. 86 del 2010 – da ultimo n. 400 del 2022).

¹¹⁴ Il Fisco Circ n 26 del 2016 pag 8 a sostegno di tale conclusione rileva che non si è trattato di una cessione volontaria della partecipazione. Per il caso di erede succeduto al socio in data anteriore al 30.09.2022 e alla rilevanza della pubblicità della iscrizione nel registro delle imprese della dichiarazione di successione si veda nota 103 e Quesito n. 119-2016/T est. F.Raponi.

¹¹⁵ I beni che possono formare oggetto di assegnazione sono tutti quelli risultanti in capo alla "nuova" società (incorporante, risultante o beneficiaria della scissione) Circ. n. 26 del 2016 pag. 8 così anche Circ. n. 112/1999 pag. 3 che ritiene possibile che possano avvalersi della normativa di favore anche i soci che avevano i requisiti richiesti nella società di provenienza. Il Fisco (Circ. n. 37 del 2016 pag. 19) per le stesse ragioni ha ritenuto che tali conclusioni siano applicabili anche nel caso di conferimenti d'azienda cui segue un'assegnazione da parte della società conferitaria.

principio di continuità fiscale la società incorporante o la risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni possono procedere alla assegnazione agevolata 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 30.09.2022.

C.3.5 Società fiduciarie assegnatarie

Possono risultare assegnatarie anche le società fiduciarie purché iscritte tra i soci alla data del 30.9.2022 e sia provato che il rapporto fiduciario¹¹⁶ sia sorto in data anteriore a tale data¹¹⁷.

C.3.6 Par condicio: assegnazioni non proporzionali

Il riferimento a tutti i soci richiama il rispetto del principio generale della par condicio, espresso in termini generali dell'art 2348 cc, ovvero che appunto tutti i soci devono essere trattati in ugual misura anche con riferimento alle operazioni immobiliari.

Tuttavia trattandosi di beni immobili è abbastanza verosimile che non sia possibile (tranne casi particolari) ipotizzare che le stesse attribuzioni siano di identico valore.

Per rispettare un equilibrio civilistico in tali fattispecie pertanto possono occorre che siano adottati alcuni correttivi¹¹⁸.

La prima soluzione è quella della deroga tout court con il consenso unanime di tutta la compagine sociale¹¹⁹.

Altra invece è quella di far versare dal socio che riceve l'immobile di maggior valore una quota in conto capitale per compensare la differenza con le altre attribuzioni. Infine l'ultima soluzione è quella della assegnazione con accollo delle passività argomento delicato per la sottile differenza con la cessione il cui corrispettivo sia regolato con un accollo di un debito sociale su cui ci si è già soffermati.

C.3.7 Assegnazione di beni a favore di terzi

L'applicazione della normativa di favore in caso di assegnazione di beni immobili a favore di terzi non è pacifica. Il problema si pone in relazione alla qualifica dei soci assegnatari piuttosto che per la società assegnante. La deviazione degli effetti in capo al terzo non genererebbe problemi di ammissibilità se lo stesso "terzo" fosse un altro socio che sia tale alla data del 30.09.2022.

Se invece il "terzo" non fosse un socio o sia divenuto solo tale in data successiva al 30.09.2022, ad una prima lettura si dovrebbe concludere per la soluzione negativa. Ad una diversa conclusione tuttavia si potrebbe giungere se si ritenesse che i "primi" effetti del contratto si realizzano

¹¹⁶ E' consentito anche alla società fiduciaria Quesito n. 125 -2017/T est Raponi perché si ritiene che l'operazione debba essere letta come se fosse effettuata direttamente a favore del socio.

¹¹⁷ Circ. n. 26 del 2016 pag. 8 e Quesito n. 125-2017/T est. A. Lomonaco che evidenzia come non sia possibile invocare l'applicazione del prezzo valore.

¹¹⁸ Quesito n. 79-2016/T est. F. Raponi

¹¹⁹ Quesito 243-2016/I – 202-2016/T. In linea teorica tuttavia con il consenso di tutti i soci sarebbe anche possibile derogare a tale principio (es. mediante ripartizione degli utili in natura solo ad alcuni di essi). Quesito n. 33-2017/T est. A. Ruotolo - D. Boggiali Caso per caso comunque bisognerà verificare il profilo causale dell'operazione e valutarne l'ammissibilità. Per l'indicazione di soluzioni alternative alla assegnazione non proporzionale: quesito n 97 – 2017/T est. F. Raponi.

comunque in capo al socio (che sia tale alla data del 30.09.2022) e solo in seguito, per effetto della dichiarazione di volerne profittare, si esplicherebbero a favore del terzo.

Si potrebbe ritenere dunque che la fattispecie sia agevolabile innanzitutto perché le parti vincolate ex art. 1411 cc sarebbero la società promittente e il socio assegnatario stipulante ed inoltre perché l'acquisto si perfezionerebbe in capo al socio medio tempore e comunque fino a quando il terzo non dichiara di volerne profittare. Peraltro solo il socio in quanto tale potrebbe esercitare la scelta di beneficiare un terzo soggetto¹²⁰.

D. IMPOSTE E BENEFICI IN CASO DI ASSEGNAZIONE DI BENI AI SOCI AGEVOLATA

I vantaggi fiscali rappresentano la vera motivazione per la quale si pongono in essere le operazioni attributive. Tuttavia per le ragioni che sono state già evidenziate i riflessi fiscali attirano l'attenzione dell'interprete solo nella fase finale delle operazioni di assegnazione dovendosi prima risolvere positivamente le problematiche connesse al rispetto dei profili civilistici prima e contabili poi¹²¹.

L'analisi sul piano tributario deve essere effettuata valutandone caso per caso le differenti ricadute nei vari comparti impositivi.

D.1 Profili fiscali nelle imposte dirette in capo alla società

Il beneficio principale delle assegnazioni agevolate ai soci di beni immobili riguarda le imposte dirette¹²².

In particolare la nuova normativa prevede il pagamento nella misura dell'8% di un'imposta¹²³ sostitutiva¹²⁴ sulla plusvalenza o sul ricavo¹²⁵ che potrebbe determinarsi in capo alla società assegnante¹²⁶. L'aliquota dell'imposta sostitutiva da applicarsi è invece del 10,50% nel caso di

¹²⁰ Seguendo questa ricostruzione sarebbe ammissibile anche l'assegnazione a favore del socio e congiuntamente a favore di un terzo indicato dal socio ai sensi dell'art 1411 c.c. di diritti reale parziali che consentano alla società di liberarsi definitivamente del bene.

¹²¹ Circ. n. 26 del 2016 pag. 19. L'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata si perfeziona in capo alle società assegnanti con l'indicazione nella dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva. Pertanto non solo l'insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta non rilevano ai fini del perfezionamento dell'operazione ma anche se venga del tutto omesso. In tal caso l'imposta non versata è iscritta a ruolo ferma la possibilità di avvalersi del ravvedimento operoso.

¹²² In assenza delle agevolazioni le operazioni di estromissione agevolata avrebbero comportato l'applicazione, laddove dovute, dell'imposta di registro, ipotecaria e catastale in misura ordinaria e nel comparto delle imposte dirette il realizzo a valore normale con conseguente tassazione che avrebbe potuto risultare molto onerosa al punto da sconsigliarne l'adozione, sia in capo alla società che in capo al socio.

¹²³ Tale imposta deve essere calcolata sulla differenza tra il valore normale (o catastale) e il costo fiscale del bene assegnato. La circolare n. 26 del 2016 pagg. 15-16 indica il metodo per individuare il valore fiscale dei beni che producono plusvalenze (strumentali) e dei beni merce. Per i primi il costo fiscale è determinato secondo i criteri previsti dall'art. 110 comma 1 lett. b) del Tuir al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti. Per i beni merce, invece, in mancanza della utilizzazione del metodo del costo specifico, occorre far riferimento ad una situazione di magazzino redatta alla data di assegnazione con i criteri di cui all'art 92 Tuir.

¹²⁴ Dell'Ires (che sarebbe stata pari al 24%), dell'imposta progressiva Irpef in capo ai soci, e dell'Irap (che sarebbe stata pari al 3.9%)

¹²⁵ Anche l'assegnazione è una fattispecie realizzativa al pari della cessione (arg. ex art 85 comma 2 Tuir e art. 86 comma 1 lett. c) del Tuir.

¹²⁶ Con l'ulteriore vantaggio consistente nella possibilità di utilizzare il differenziale su cui la società versa l'imposta per ridurre o addirittura azzerare il carico fiscale in capo al socio assegnatario. E' prevista anche l'ulteriore agevolazione consistente nella possibilità di affrancare le riserve in sospensione d'imposta (versando un'imposta sostitutiva del 13%) per costituire la contropartita contabile delle assegnazioni ma solo fino al gap occorrente.

società considerate non operative¹²⁷ in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione¹²⁸.

D.1.1 Calcolo del differenziale

Ai fini del calcolo dell'imposta assume un ruolo decisivo l'esatta determinazione del minuendo e del sottraendo che concorrono a formare il differenziale che rappresenta la relativa base imponibile.

D1.1.2 Minuendo: valore normale sostituibile con il valore catastale

Il "minuendo" consiste in termini generali nel valore normale del bene che ai fini civilistici corrisponde al suo valore reale.

Tuttavia ai sensi della legge 197 del 2022 ed ai soli fini della applicazione di tale specifica normativa lo stesso valore normale potrà essere sostituito, su richiesta operata in tal senso dalla società, dal valore catastale del bene, consentendo alla medesima società di ricevere il vantaggio di corrispondere l'imposta sostitutiva su valori inferiori rispetto a quelli che emergerebbero a fini civilistici o in relazione a fattispecie non agevolabili¹²⁹.

D1.1.3 Sottraendo: costo fiscale del bene assegnato

Il "sottraendo" sarà pari al costo fiscalmente riconosciuto del bene oggetto di assegnazione che normalmente coincide con il valore di libro (valore contabile) fatte salve eventuali rivalutazioni degli stessi beni¹³⁰.

In linea di principio per i beni "plusvalenti"¹³¹ occorre considerare che il costo fiscalmente riconosciuto è determinato secondo i criteri previsti dall'art 110 comma 1 lett. b) del Tuir al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti.

Con riguardo beni che danno luogo a "ricavi" (ex art 85 comma 1 lett. a) e b) del Tuir) (beni merce) occorre far riferimento al metodo del costo specifico oppure ad una situazione di magazzino redatta alla data dell'assegnazione con i criteri di cui all'articolo 92 del Tuir¹³².

D1.1.3.1 Sottraendo: Bene oggetto di rivalutazione

¹²⁷ L'art. 30 legge 724/1994 definisce di comodo le società che non superano il test di operatività (ovvero quelle in cui ricavi figurativi sono superiori ai ricavi effettivi). La legge indica il periodo temporale minimo per la verifica della non operatività.

¹²⁸ Ai nostri fini interessa sottolineare che le società in liquidazione le quali con l'impegno assunto in dichiarazione dei redditi richiedono la cancellazione dal registro imprese entro il termine della dichiarazione dei redditi successiva beneficiano della disapplicazione automatica della disciplina delle società di comodo (Circ. n. 26 del 2016 pag. 18).

¹²⁹ Le parti comunque verosimilmente regoleranno i loro rapporti sulla scorta dei valori reali/normali. Tuttavia è opportuno precisare che i valori da riportare in atto sono solo quelli rilevanti ai fini fiscali.

¹³⁰ E' dubbio se ai fini della determinazione del sottraendo per i beni che siano stati acquistati a seguito di esercizio di opzione di acquisto in forza di contratti di leasing possa essere utilizzato il criterio che riguardo l'individuazione della base imponibile ai fini iva consente che il prezzo di riscatto sia maggiorato in misura pari ai canoni pagati (circ. n. 26 del 2016 pag. 31) Tale norma è stata infatti dettata espressamente ai fini iva e nella logica di tale specifica imposta. Per il calcolo del costo fiscale del bene in questo specifico caso si ritiene pertanto preferibile anche per ragioni di cautela considerare esclusivamente il prezzo di riscatto.

¹³¹ Circ. n. 26 del 2016 pag. 15 testualmente

¹³² Circ. n. 26 del 2016 pag. 15

Se oggetto di assegnazione fosse un bene che sia stato assoggettato a rivalutazione occorrerà considerare ai fini del calcolo del differenziale il nuovo costo fiscalmente riconosciuto derivante dalla rivalutazione.

A tal fine si pone un problema particolare per quelle società che avessero proceduto alla rivalutazione dei beni oggetto di assegnazione ai sensi del DL 104 del 2020 legge 126 del 13.10.2020. Infatti il realizzo del bene in data anteriore al 2024 non consentirebbe di beneficiare dei relativi vantaggi fiscali. L'unica soluzione rimarrebbe quella già adottata in passato di riconoscere in capo alla società assegnante un credito d'imposta in misura corrispondente all'imposta sostitutiva versata per la rivalutazione degli stessi beni¹³³.

D.2 Assegnazione contestuale di beni che producono componenti positivi e componenti negativi

In presenza dell'assegnazione agevolata di più beni se vengono effettuate sia l'assegnazione di beni merce che di altri beni è possibile utilizzare le componenti negative di reddito che avessero origine dalla assegnazione riguardante i beni merce per ridurre l'importo di quelle positive sulle quali sarebbe applicabile l'imposta sostitutiva¹³⁴.

D.3 Imposte dirette - differenziale nelle società in contabilità semplificata

Come già anticipato nelle società in contabilità semplificata si pone un problema pratico in relazione al calcolo del differenziale¹³⁵. Ferma rimanendo la determinazione del "minuendo", che consisterà in ogni caso nel valore normale o nel valore catastale del bene, il problema si pone in relazione alla determinazione del "sottraendo" (costo fiscalmente riconosciuto del bene) che non sarà determinabile con certezza come nelle società di persone in contabilità ordinaria ove potrà essere ricavato dalle scritture contabili.

In mancanza di un dato contabile, il costo fiscalmente riconosciuto del bene potrà essere allora quello risultante dal libro dei cespiti, dalla dichiarazione dei redditi o dal valore ricavabile dall'atto di acquisto. Emergerà una problematica analoga anche in relazione al reperimento del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione del socio (da contrapporre al valore normale/catastale) che dovrà essere ricostruito in via extracontabile con le modalità previste dall'art 68- 6 comma del Tuir¹³⁶.

D.4 Profili fiscali nelle imposte dirette in capo al socio – incidenza della agevolazione

Mentre la cessione e la trasformazione di norma non generano in capo al socio alcun reddito imponibile, al contrario, l'assegnazione potrà risultare fiscalmente onerosa anche nei confronti dei soci assegnatari.

In termini generali le assegnazioni in natura possono costituire un reddito imponibile per il socio percettore¹³⁷ se siano effettuate a titolo di ripartizione in natura di utili o di riserve di utili mentre

¹³³ Analogamente a quanto previsto dalla circ. 37 del 2016 pag. 20 si dovrebbe ritenere possibile avvalersi di un credito d'imposta di pari importo (Gavelli Sole 24 ore del 24.12.2022).

¹³⁴ Circ. n. 37 del 2016 pag. 10

¹³⁵ Quesito n. 79-2016/T est. F. Raponi

¹³⁶ Così circ.n.37/2016 pag. 14.

¹³⁷ Si fa riferimento solo a società residenti (peraltro uniche ammesse a godere del beneficio (circ. n. 26 cit. pag. 6-7). Il socio sconterà le imposte in misura percentualmente diversa a seconda se si tratti di persona fisica non esercente impresa, persona fisica esercente impresa, società di capitali oppure società di persone. Nella diversa misura: persona fisica ritenuta alla fonte del 26% con

sono normalmente irrilevanti se costituiscono la restituzione in natura di riserve di capitale o di capitale¹³⁸ tranne il caso in cui il valore normale del bene assegnato superi il costo fiscale della partecipazione¹³⁹.

Anche le assegnazioni agevolate possono risultare redditualmente rilevanti in capo al socio. Tuttavia la normativa di favore consente, a seconda delle fattispecie, di ridurre l'imposizione al punto da neutralizzarla, completamente oppure in misura parziale, rispettivamente azzerandone o diminuendone il carico fiscale¹⁴⁰.

Come precisato dalla stessa AF infatti il versamento dell'imposta sostitutiva effettuato dalla società chiude anche per il socio assegnatario qualsiasi debito tributario nei limiti del differenziale su cui la stessa sia stata corrisposta.

L'argomento richiede una trattazione più diffusa presentando aspetti non riconducibili ad una disamina in via unitaria e dipendenti dalla tipologia di società e dalle componenti patrimoniali utilizzate per effettuare l'operazione.

D.4.1 Fiscalità in capo al socio nelle società di capitali

Nelle società di capitali occorre distinguere se si operi sul capitale o sulle riserve di capitale rispetto all'ipotesi in cui l'attribuzione del bene in natura rappresenti la distribuzione di un dividendo.

D.4.1.1 Segue: distribuzione di riserve di capitale e di capitale in natura nelle società di capitali.

obbligo di fornirne l'ammontare trattandosi di una erogazione in natura (art. 27 comma 1 bis dpr 600/1973). persona fisica imprenditore e società di persone nella misura del 58,14% di quanto percepito (per utili prodotti successivamente al 31.12.2016); società di capitali dividendo concorre a formare la base imponibile nella misura del 5%.

¹³⁸ La differenza più rilevante rispetto alla tassazione ordinaria è che anche in caso di distribuzione di utili o riserve di utili è possibile decurtare la base imponibile in misura pari al differenziale su cui la società abbia corrisposto l'imposta sostitutiva. Si parte sempre dal valore catastale del bene. Ad esempio dal valore di euro 360.000 si sottrae euro 330.000 che è il differenziale su cui la società ha pagato l'imposta. Il socio verserà imposte su euro 30.000. Nel caso di distribuzione di utili si versano imposte sul valore di euro 30.000. In caso di restituzione di capitale o di riserve di capitale, rispetto al caso precedente si sottrae anche il valore fiscale della quota detenuta dal socio. Supponiamo pari a euro 20.000. Il socio verserà imposte su una base imponibile pari a euro 10.000 (360.000 - (20.000+330000)).

¹³⁹ Nello specifico tali profili reddituali possono emergere assegnando ai soci, a titolo provvisorio (Si parlerà in tal caso di acconti sulla liquidazione corrisposti dai liquidatori ai sensi dell'art 2491 cc. su cui la regola fiscale è la medesima. Si veda per l'attribuzione a favore di soggetti Ires Ris. Ae n. 847 del 2021) o a titolo definitivo, utili oppure altre componenti del patrimonio netto se tale distribuzione risulti di ammontare superiore al costo fiscale della partecipazione. Nel caso in cui si tratti di utili o riserve di utili, l'attribuzione verrà trattata sul piano fiscale come un dividendo e in assenza di agevolazioni il valore corrispondente al bene assegnato concorrerebbe per l'intero ammontare a determinarne la base imponibile. Invece se la distribuzione avesse ad oggetto capitale o riserve di capitale, la rilevanza fiscale dell'operazione sussisterebbe in capo al socio, sempre a titolo di dividendo, ma solo in relazione al delta eccedente il costo fiscale della partecipazione.

¹⁴⁰ La base imponibile su cui tassare l'operazione in capo al socio, nel caso in cui fosse possibile godere delle agevolazioni ex lege 197 del 2022, risulta ridotta in misura pari al differenziale su cui sia stata versata l'imposta sostitutiva da parte della società e ciò sia che si tratti di distribuire riserve di capitale che riserve di utili. Tutto questo non esclude tuttavia che possa ricorrere anche l'ipotesi della totale estinzione di ogni debito tributario in capo al socio assegnatario. La base imponibile potrà essere ridotta pure in misura pari ai debiti cui si sia subentrati. Argomento già trattato ed ampiamente sviluppato più sopra. Inoltre nel solo caso di distribuzione di utili la medesima base imponibile dovrà essere ulteriormente ridotta in misura corrispondente alle riserve in sospensione che siano state eliminate per poter effettuare l'operazione.

Se si distribuiscano riserve di capitale o capitale in natura e l'operazione non sia agevolabile potrà essere assoggetta ad imposta nei modi ordinari in capo al socio solo l'eccedenza tra valore del bene assegnato e costo fiscale della partecipazione (sottozero).

Secondo la regola rinvenibile nell'art. 47 del Tuir infatti le restituzioni di riserve di capitale o dello stesso capitale sono irrilevanti sotto il profilo reddituale anche se effettuate mediante assegnazioni di beni in natura. Il socio vedrà soltanto ridursi il costo fiscale riconosciuto della partecipazione¹⁴¹.

Sussiste un unico caso nel quale in capo al socio che riceva in natura riserve di capitale o capitale sociale potrà emergere un reddito da tassare che si verificherà quando il valore (normale) del bene assegnato risulti più elevato del costo fiscale della partecipazione¹⁴².

Questa regola di carattere generale subisce una particolare applicazione in caso di assegnazione del bene agevolabile ai sensi della legge 197 del 2022.

Solo in questo caso infatti la base imponibile potrà risultare ulteriormente ridotta secondo un sistema di calcolo indicato dal legislatore tributario ovvero solo se residui un ammontare positivo sottraendo al valore (normale/catastale) del bene non solo il costo fiscale della partecipazione ma anche il differenziale su cui sia stata corrisposta l'imposta sostitutiva da parte della società¹⁴³.

Esempio:

Valore catastale del bene 90 (anziché valore normale 100)

Valore fiscale del bene 70

Differenza su cui applicare l'imposta sostitutiva 20

Costo della partecipazione ante assegnazione 60

Calcolo del sottozero: valore del bene 90 cui si sottrae la somma di 60 più 20.

Emerge (anche a fronte di annullamento di riserve di capitale) un delta di 10 su cui il socio dovrà versare le sue imposte.

Nel caso di assegnazione ordinaria e non agevolata invece sarebbe risultato assoggettabile a tassazione un differenziale ($100-60 = 40$ anziché 10) che risulterebbe dal calcolo costituito dal valore che non avrebbe potuto essere quello catastale ma solo in misura pari al valore normale

¹⁴¹ Quest'ultimo dovrà essere incrementato in primo luogo del maggior valore affrancato ed in secondo luogo assoggettato a diminuzione in misura pari al valore del bene. Il socio che voglia operare correttamente pertanto prima di operare la riduzione del costo della partecipazione in misura pari al valore normale del bene che ha ricevuto in assegnazione dovrà incrementare lo stesso costo della partecipazione del differenziale assoggettato ad imposta sostitutiva.

¹⁴² Il versamento dell'imposta sostitutiva chiude qualsiasi debito tributario oltre che in capo alla società anche in capo al socio fino a concorrenza dell'ammontare tassato. Tuttavia nel caso di distribuzione di riserve di capitale nell'ipotesi in cui il valore del bene assegnato dovesse essere pari o inferiore al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione incrementato della differenza soggetta a imposta sostitutiva non ci sarà eccedenza da assoggettare a tassazione; se invece il valore del bene assegnato risultasse maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione incrementato della differenza soggetta a imposta sostitutiva l'eccedenza sarà soggetta a tassazione come un dividendo (sottozero). Per comprendere meglio il problema si ipotizzi una restituzione di riserve di capitale in danaro rispetto alla analoga restituzione in natura. Nel primo caso (restituzione in danaro) oltre alla non rilevanza reddituale della restituzione (art. 47 – comma 5 Tuir) non si verificherà il sottozero a meno che la somma restituita sia superiore all'ammontare delle riserve. In tal caso però gli organi sociali possono limitare la restituzione anche per non incappare anche in problematiche connesse di natura civilistica. (divieto di distribuzione di utili di periodo, non accantonati ecc. ecc). Nel secondo caso invece di restituzione in natura, il valore del bene e la sua indivisibilità possono non consentire una limitazione della restituzione: per tale ragione può emergere più facilmente un sottozero.

¹⁴³ Circ. n. 16 del 2016 pag. 23

(100 e non 90) ed il costo fiscale della partecipazione che non avrebbe potuto venir maggiorato dal differenziale su cui verrà corrisposta l'imposta sostitutiva (60 e non 80).

D.4.1.2 Segue: distribuzione di riserve di utili e di utili in natura nelle società di capitali-riduzione corrispondente alle riserve di rivalutazione affrancate.

Nel caso in cui tramite assegnazione ordinaria e non agevolata di beni immobili si distribuiscano utili, o riserve di utili il reddito da assoggettare a tassazione in capo al socio sarebbe pari all'intero ammontare del dividendo distribuito. Assegnando un bene immobile l'ammontare da tassare si determina in misura corrispondente al valore normale dello stesso bene¹⁴⁴.

Anche in questa ipotesi, tuttavia, il carico fiscale dell'operazione potrà subire una riduzione nel caso in cui la stessa risulti agevolabile ai sensi della legge 197 del 2022.

Innanzitutto potrà verificarsi che la tassazione del dividendo venga effettuata in misura corrispondente al valore catastale del bene assegnato anziché al valore normale indipendentemente dall'entità delle riserve annullate contabilmente. E' richiesto solo che sia stata fatta la specifica opzione per l'applicazione del valore catastale.

Esempio

Abbiamo questa situazione - Valore normale del bene 100 -Riserve di utili 100 -Valore catastale del bene 90

Supponiamo che una srl abbia deliberato la distribuzione di utili per 100 e che disponendo di un bene del valore di 100 abbia deciso di liquidare l'importo in natura mediante assegnazione di tale bene. Per mantenere un equilibrio civilistico/contabile occorrerà procedere ad annullare la riserva di 100 a fronte della attribuzione al socio di un valore di 100. Nel caso in cui la società abbia optato ai fini della imposizione per il valore catastale si avrà una gestione dell'operazione sul piano contabile (100 riserva di utili- 100 valore normale del bene) differente dalla gestione fiscale (100 riserva di utili abbattuta- 90 valore catastale che può essere anche inferiore).

Solo sul piano fiscale ed ai fini del calcolo della base imponibile va preso a riferimento 90 e non 100 come sarebbe in caso di liquidazione ordinaria in assenza di agevolazione e dunque come sarebbe stato in assenza della possibilità di avvalersi del valore catastale.

L'ammontare da assoggettare a tassazione potrà risultare inoltre ridotto in misura pari al differenziale su cui la società verserà l'imposta sostitutiva.

Ipotizzando un costo fiscale del bene pari a 70 si avrebbe un differenziale su cui la società verserà la sostitutiva pari a 20.

Nel caso prospettato anziché assoggettare a tassazione l'importo di 100 il socio verserà le sue imposte su un imponibile di 70 (90 meno 20).

Una ultima riduzione della base imponibile è prevista in misura pari alle riserve in sospensione d'imposta che eventualmente fossero annullate per consentire l'assegnazione. Si fa riferimento nello specifico alle riserve di rivalutazione affrancate¹⁴⁵ ¹⁴⁶e annullate per consentire la stessa assegnazione ¹⁴⁷ nel caso in cui non vi fossero altre riserve disponibili.

¹⁴⁴ Non potrebbe essere portato in decremento il costo della partecipazione perché il socio ne manterrebbe comunque inalterato il relativo costo fiscale.

¹⁴⁵ La riduzione vale anche per il socio ma solo nel caso di assegnazione agevolata. Non vale anche per il socio in caso di utilizzo in sede ordinaria (v. sole 24 ore del 16.1.2023).

In termini generali pertanto si può affermare che, nell'ipotesi di assegnazione agevolata a seguito di distribuzione di utili o riserve di utili, emergerà un reddito da tassare solo se residui un valore attivo sottraendo al valore catastale/normale del bene oggetto di assegnazione, il differenziale su cui verrà corrisposta l'imposta sostitutiva e l'entità delle riserve in sospensione d'imposta eventualmente annullate per consentire l'operazione di assegnazione.

D.4.2 Profili fiscali in capo al socio nelle società di persone- differenze tra società di capitali e società di persone

La soluzione appena indicata tuttavia non ha una valenza di carattere generale valida per ogni tipologia di società.

Nelle società di persone, infatti, sia che si distribuiscano capitale che riserve di capitale che, utili o riserve di utili, valgono le medesime regole.

Operano in sostanza gli stessi principi già analizzati per le società di capitali in materia di distribuzione di riserve di capitale o di capitale.

Il concetto di fondo infatti è che ai fini fiscali nelle società di persone l'applicazione del principio di trasparenza comporta che non possono emergere distinzioni tra riserve di capitale e riserve di utili¹⁴⁸.

Nello specifico, sia che si distribuiscano riserve di capitale o capitale che riserve di utili o utili, il pagamento dell'imposta sostitutiva da parte della società in applicazione del principio di trasparenza rende definitiva e liberatoria la tassazione oltre che per la società anche in capo ai soci assegnatari¹⁴⁹. E' fatto salvo solo il caso del sottozero¹⁵⁰.

D.4.2.1 Segue: sottozero nelle società di persone

Il versamento dell'imposta sostitutiva non esaurisce il debito tributario del socio assegnatario nel solo caso in cui si aderisca alla tesi che ritiene assoggettabile a tassazione il "sottozero" anche con riguardo alle assegnazioni di beni poste in essere b 111 del bene assegnato risulti maggiore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione aumentato del differenziale su cui verrà corrisposta l'imposta. Come ad esempio nel caso in cui il socio abbia acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società. In tal caso l'eccedenza sarà assoggettata a tassazione secondo le regole ordinarie.

Il Fisco peraltro ha precisato che il sottozero potrebbe verificarsi anche in caso di società in contabilità semplificata atteso che il costo fiscale della partecipazione deve essere determinato in

¹⁴⁶ Visto che siamo all'interno di un periodo di sorveglianza si genera un credito d'imposta in capo alla società assegnante che abbia proceduto alla rivalutazione. La stessa disciplina non è prevista in caso di cessione agevolata di un bene rivalutato

¹⁴⁷ Circ. n. 37 par.1.e par. 3.2).

¹⁴⁸ Circ. n. 37 del 2016 pag. 13.

¹⁴⁹ Sul piano pratico anche in caso di distribuzione di utili o riserve di utili per la specifica applicazione del principio di trasparenza il costo fiscale della partecipazione incide sulla determinazione dell'imponibile rendendone possibile l'annullamento.

¹⁵⁰ Per l'applicazione del sottozero alle società di persone: Quesito n. 79-2016/T est. F. Raponi. Si veda anche Quesito n. 20-2017/I e 10-2017/T est. D. Boggiali, A. Ruotolo e V. Mastroiacovo . I casi più frequenti di distribuzione di riserve di capitale possono generare un sottozero imponibile mentre può comportare la tassazione di un utile l'eventuale distribuzione di riserve di utili in caso di società di persone che sia la risultante di una trasformazione regressiva. Con riferimento a tale ultima ipotesi occorre sottolineare come nell'intento di favorire l'operazione il Fisco ritiene che in via del tutto eccezionale l'imponibile di queste ultime operazioni coincida con il valore catastale del bene assegnato e non con l'ammontare più elevato della riserva utilizzata e che addirittura possa essere ridotto in misura pari al differenziale oggetto di applicazione della imposta sostitutiva e delle riserve di rivalutazione eventualmente affrancate a servizio dell'operazione.

via extracontabile ai sensi dell'art. 68 comma 6 del Tuir potendo quindi risultare inferiore al valore normale /catastale del bene assegnato¹⁵¹.

D.5 Aspetti fiscali dell'assegnazione di beni immobili nelle imposte indirette

La legge 197 del 2022 prevede anche ulteriori benefici fiscali che interessano il comparto delle imposte indirette.

Ci si riferisce in particolare alle agevolazioni in materia di imposta di registro che riguardano sia le aliquote che la base imponibile¹⁵².

Con riferimento alle prime, la nuova norma prevede testualmente che "per le assegnazioni le aliquote dell'imposta di registro eventualmente applicabili sono ridotte alla metà" rispettando comunque l'ammontare minimo di euro 1000¹⁵³. Le aliquote applicabili risulteranno essere pertanto pari esattamente al 50% di quelle che si applicano in via ordinaria¹⁵⁴.

L'altra novità riguarda la base imponibile su cui applicare l'imposta di registro nelle assegnazioni agevolate¹⁵⁵ che in luogo del valore normale potrà essere determinata su base catastale, non solo per i beni residenziali e relative pertinenze, ma anche per tutti gli immobili dotati di rendita¹⁵⁶ non applicandosi la limitazione di cui al comma 5 bis dell'art. 52 Tur di cui risulta testualmente richiamato il solo comma 4¹⁵⁷.

La nuova disciplina al pari di quanto previsto per il prezzo valore consente dunque anche per questi beni di beneficiare della determinazione forfettaria della base imponibile e dell'inibizione al fisco di qualsiasi attività di rettifica dello stesso valore purché sia dichiarato in misura risultante dai calcoli all'uopo previsti¹⁵⁸.

Per avvalersi dell'opzione per l'applicazione del valore catastale occorrerà una "richiesta" che dovrà essere effettuata dalla società analogamente a quanto prescritto in materia di prezzo valore

¹⁵¹ Circ. n. 37 del 2016 pag. 14

¹⁵² E' previsto inoltre il versamento delle ipotecarie e catastali in misura fissa in luogo di quella proporzionale rinforzate del 3% e dell'1% per gli atti rientranti nel perimetro dell' art. 10 n. 8 ter del dpr 633 del 1972 ed in sostituzione di quella ordinaria del 2% e 1% nella particolare ipotesi di assegnazione di beni rientranti nel perimetro applicativo di cui all'art. 4 lett. d) n. 2 tariffa parte prima del Tur aventi a oggetto cioè fabbricati destinati specificatamente all'esercizio di attività commerciali non suscettibili di altra destinazione nonché aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze (art. 4 lett. a) tariffa parte prima del Tur) nel rispetto dei termini previsti ex lege.

¹⁵³ Circ. 37 del 2016 pag. 27 precisa che la riduzione al 50% non si applica alla misura minima.

¹⁵⁴ - 1% (se ricorrono le condizioni per le agevolazioni 1 casa comunque applicabili) - 4.5% (beni diversi dai terreni agricoli) - del 7.5% (terreni agricoli) - 2% (assegnazione di cui all'art. 4 lett. d) n 2 tariffa parte prima del Tur). Va precisato inoltre che con la circolare n 26 del 2016 Par 8.1 mediante la previsione dell'1% per le agevolazioni 1 casa avrebbe consentito la possibilità di cumulare le due agevolazioni. Tale possibilità dovrebbe essere ritenuta possibile anche con riferimento all'agevolazione in materia di piccola proprietà contadina consentendo una riduzione pure dell'imposta catastale in misura fissa anziché proporzionale (CTP Pesaro Sez. 1 sent. 17.8.2022 n 95). Tuttavia l'AF nella Circ. n. 26 del 2016 pag. 36 sembrerebbe di parere contrario.

¹⁵⁵ La base imponibile delle assegnazioni ordinarie "non agevolate" soggette a imposta di registro in base al combinato disposto degli artt. 43 e 51 del Tur può essere costituita dal valore catastale nel solo caso in cui vengano assegnati beni abitativi e loro pertinenze mediante l'applicazione del "prezzo valore"; sarà invece costituita e dal valore venale in comune commercio (valore normale) se oggetto della assegnazione siano beni immobili di natura diversa rispetto a tali beni Circ. 26 cit. pag.29

¹⁵⁶ Circ. 26/206 cit. pag. 35 e pagg. 39-40.

¹⁵⁷ In considerazione del solo richiamo ai criteri e alle modalità previsti dal primo periodo del comma 4 dell'art. 52 Tur il risultato è quello di ritenere operativa la normativa fiscale vigente in data anteriore alla introduzione del comma 5 bis nello stesso art. 52 Tur (operata dall'art. 35 comma 23 – ter D.L. 223/2006)

¹⁵⁸ Facciamo un esempio: assegnazione agevolata soggetta ad imposta di registro di un locale C1 che la società assegnante aveva acquistato da un soggetto privato pagando l'imposta di registro al momento dell'acquisto e senza aver sostenuto spese sul che ne abbiano modificato la natura. L'atto sarà soggetto a imposta di registro su una base imponibile calcolata moltiplicando la rendita per il coefficiente 42,84 anziché sul valore normale o di mercato dello stesso bene.

(art. 1 comma 497 l. 23 dicembre 2005 n. 266 e successive modificazioni), anche nel caso in cui a beneficiarne dovesse essere il solo socio e non la società, come nel caso in cui non si verifichi il presupposto per l'emersione di plusvalenze in capo alla medesima società.

In relazione ai beni abitativi e relative pertinenze l'applicazione della novella farà emergere uno scenario particolare. In questi casi infatti si avrà una duplice possibilità, ovvero di avvalersi del meccanismo del prezzo valore oppure di invocare l'utilizzo del valore catastale secondo quanto previsto dalla nuova normativa, come sarà preferibile se si volesse accedere anche alle altre agevolazioni disciplinate dalla novella in esame quale quella consistente nella riduzione del carico fiscale in materia di imposte dirette.

D5.1 Inquadramento delle assegnazioni nel sistema delle imposte indirette

La considerazione da cui occorre muovere è che le assegnazioni di beni ai soci in base all'art. 2 secondo comma n. 6 del dpr 633 del 1972 costituiscono "cessioni" ed integrano il presupposto oggettivo ai fini dell'applicazione dell'Iva applicandosi il disposto di cui agli art. 10 nn 8 bis e 8 ter.

Rientrano invece nell'ambito del registro, al pari di quanto previsto per le cessioni, le assegnazioni di abitazioni e pertinenze esenti da iva e quelle aventi ad oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria.

Le assegnazioni inoltre rientrano sempre nell'ambito applicativo del registro se ricorrano le condizioni per l'applicazione dell'autoconsumo non essendo stata detratta l'iva a monte.

D5.2 Assegnazioni soggette ad imposta di registro

Le assegnazioni dei beni ai soci realizzano un'ipotesi di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e dunque ad esse sono applicabili anche le disposizioni sull'autoconsumo (art. 2 secondo comma n. 5 del dpr 633 del 1972) che prevedono la non applicazione dell'iva per quei beni per i quali non sia stata operata la detrazione dell'imposta all'atto dell'acquisto.

Rientrano pertanto nell'ambito applicativo dell'imposta di registro¹⁵⁹ le assegnazioni di beni¹⁶⁰ rispetto alle quali non sia stata operata né in sede di acquisto e neanche in seguito¹⁶¹ la detrazione totale o parziale dell'iva¹⁶² perché in caso contrario l'operazione sarebbe stata rilevante ai fini iva¹⁶³.

¹⁵⁹ V. anche quesito n. 90-2022/T Est. F. Raponi.

¹⁶⁰ Si veda Circolare A.E. n. 26/2016 cit. pag. 28 e 29.

¹⁶¹ Per spese sostenute per lavori effettuati sul bene. In definitiva se il bene ha subito lavori che ne abbiano mutato la natura facendolo diventare un quid novi allora il relativo atto di assegnazione sarà soggetto a Iva. Se invece i lavori eseguiti sul bene non abbiano inciso al punto da mutarne la natura l'atto di assegnazione sarà soggetto ad imposta di registro proporzionale, con applicazione eventualmente del prezzo valore. In tal caso in relazione agli interventi di riparazione e di recupero edilizio verrà operata la rettifica della detrazione a norma dell'art 19 bis 2 comma.

Esempio: è soggetta a registro e non ad iva l'assegnazione di un C1 che sia stato acquistato da un venditore privato versando imposta di registro. La medesima assegnazione sarà sempre soggetta a registro se il medesimo C1 sia stato oggetto di lavori di edilizia leggera. In questo caso la società assegnante dovrà procedere alla rettifica della detrazione iva se sia stata detratta. La stessa operazione sarà infine soggetta ad Iva se il bene sia stato oggetto di lavori di edilizia pesante che ne abbiano determinato la trasformazione ad esempio in categoria D8.

¹⁶² Ciò potrà verificarsi in sostanza solo quando il bene assegnato e gli elementi che lo compongono abbiano consentito tale deduzione.

¹⁶³ Un'altra interpretazione- Studio Cnn n. 103-2012/T "Assegnazione di beni immobili a soci persone fisiche non esercenti attività d'impresa" Est. F.Raponi giunge a una soluzione diversa, in forza della quale, anche l'assegnazione di beni rispetto ai quali la società assegnante non abbia detratto interamente o neanche parzialmente l'iva all'atto di acquisto (come nel caso di acquisto da

In particolare si fa riferimento alle assegnazioni di beni che siano stati acquistati dalla società assegnante da un venditore privato o di cespiti acquistati ai sensi dell'art. 10 comma 27 quinquies dpr Iva oppure ancora di immobili rispetto al cui acquisto l'iva non è stata considerata in detrazione ex artt. 19 -19bis 1 e 19 bis 2¹⁶⁴ o ancora se l'assegnazione abbia ad oggetto beni acquistati prima dell'entrata in vigore del dpr 633 del 1972¹⁶⁵.

Sull'inquadramento in chiave fiscale dell'assegnazione di un bene al socio potranno incidere inoltre anche le spese sostenute sullo stesso bene e su cui sia stata corrisposta l'iva.

In tali casi occorrerà verificare nello specifico se le spese siano configurabili quali "elementi che compongono il bene" avendo in sostanza esaurito la loro utilità e incamerate nel valore dello stesso bene, qualificandolo pertanto come un quid novi oppure non abbiano inciso in modo tale da far risultare il bene come diverso da quello che era in origine. Nel primo caso l'assegnazione sarà soggetta ad iva, nel secondo ad imposta di registro¹⁶⁶.

Va considerato infine per un inquadramento più completo che le assegnazioni in argomento possono costituire il presupposto per la rettifica della detrazione dell'imposta se negli ultimi dieci anni la società assegnate abbia eseguito con riferimento ai beni assegnati operazioni imponibili e si sia avvalsa dell'esercizio della rivalsa¹⁶⁷.

D5.2.1 Coordinamento imposta sostitutiva e imposta di registro

A questo punto si pone la necessità di un coordinamento tra le regole dettate per l'applicazione dell'imposta sostitutiva e la disciplina propria dell'imposta di registro.

Secondo il Fisco¹⁶⁸ con riferimento alle operazioni agevolate¹⁶⁹ cui non sia applicabile il prezzo valore¹⁷⁰ non sarebbe possibile¹⁷¹ infatti effettuare l'opzione per il valore catastale solo ai fini della applicazione dell'imposta di registro¹⁷², in quanto non sarebbe consentito¹⁷³ utilizzare valori diversi ai fini del calcolo di imposte differenti¹⁷⁴.

un privato) sia assoggettata a iva; tale conclusione viene sostenuta muovendo anche dalla interpretazione letterale dell'art. 2 comma 2 n 6 D.P.R. 633/1972.

¹⁶⁴ Quesito n. 239-2016/T est. Lomonaco anche quesito n. 180-2019/T. Anche assegnazione di bene strumentale acquistato da soggetto passivo che non abbia esercitato l'opzione per l'iva. Sul tema anche quesito n. 192-2016/T est. V. Mastroiacovo.

¹⁶⁵ Rispetto alla cessione la cui alienazione nel registro potrebbe essere determinata nei soli casi di cui all'art. 10 n. 27 quinquies (ovvero solo i casi di indetraibilità che risalgono al momento dell'acquisto) per le assegnazioni valgono anche ulteriori fattispecie successive all'acquisto Quesito n.161-2017/T Est. A.Lomonaco e Quesito n.180-2019/T est A. Lomonaco.

¹⁶⁶ Si veda ris. 194 del 17 giugno 2002

¹⁶⁷ Su tali tematiche possono tornare utili gli spunti offerti dalla circolare A.E. n. 22 del 28.6.2013

¹⁶⁸ Circ. 37 del 2016. Contra Risposta a quesito n. 171-2016/t- Est. F. Raponi. Si è sostenuto che l'opzione per il valore catastale abbia una rilevanza autonoma e che al pari di quanto previsto per i beni abitativi con il prezzo valore anche per i beni non abitativi sarebbe consentita l'indicazione di valori distinti per l'applicazione delle relative imposte.

¹⁶⁹ La regola trova applicazione non solo alle cessioni ma anche e soprattutto alle assegnazioni di beni soggette a registro e per le quali non ricorrono le condizioni per l'applicazione del prezzo valore.

¹⁷⁰ L'opzione per il prezzo valore potrebbe risultare un doppiopone per i beni abitativi e relative pertinenze.

¹⁷¹ Secondo quanto sostenuto dall'AE i due valori dovranno necessariamente coincidere.

¹⁷² Come consentito invece in caso di applicazione del prezzo valore.

¹⁷³ La base di calcolo della imposta sostitutiva oltre che vincolante a tali fini risulta altrettanto vincolante per l'applicazione dell'imposta di registro che quindi andrebbe calcolata su tale valore maggiore e non su quello catastale.

¹⁷⁴ Solo quando ricorra la possibilità di applicare il prezzo valore sulla scorta di quanto visto più sopra potranno essere tenute distinte le due basi imponibili. La prima, alla cui determinazione concorrerà il corrispettivo (se più elevato) o il valore normale maggiore, e su cui andrà calcolata l'imposta sostitutiva e la seconda su base catastale su cui calcolare l'imposta di registro.

Il valore utilizzato per l'applicazione dell'imposta sostitutiva va a costituire pertanto anche la base imponibile per l'applicazione dell'imposta di registro¹⁷⁵.

Il problema riguarda solo le assegnazioni aventi ad oggetto beni diversi rispetto a quelli abitativi e residenziali per i quali invece continuerà ad operare la regola del prezzo valore.

Questo significa che, se per la determinazione della base imponibile su cui calcolare l'imposta sostitutiva, in luogo del valore catastale, si facesse riferimento al valore normale, anche l'imposta di registro dovrebbe essere liquidata sugli stessi identici valori e non sul valore catastale¹⁷⁶.

Esempio: Assegnazione di un locale C1 soggetta ad imposta di registro il cui valore catastale sia di euro 500.000 e il valore normale di euro 1.000.000. Dopo aver effettuato l'assegnazione si vuole rivendere il bene. Si avrebbe tutto l'interesse per assegnare il bene al valore normale (1.000.000) in modo da azzerare la plusvalenza successiva ma si volesse anche versare l'imposta di registro proporzionale sul valore catastale (500.000). Se si opta per il pagamento della sostitutiva su 1.000.000 non si potrà tassare l'atto su 500.000.

D.5.3 Iva: base imponibile

Pur non prevedendo alcuna agevolazione in materia di iva l'applicazione pratica della disciplina in esame impone di porsi la problematica della determinazione della base imponibile nel caso in cui la stessa imposta risulti applicabile.

Nello specifico occorrerà far riferimento all'art. 13 comma 2 lett. c) ove si precisa che rileva il prezzo di acquisto o in mancanza, seppur solo in via residuale, il prezzo di costo dei beni o di beni simili¹⁷⁷.

La base imponibile in particolare non comprende il ricarico normalmente praticato sul mercato e richiede che il prezzo di acquisto debba essere attualizzato. A tal fine dovranno essere comprese le spese sostenute per riparare e completare il bene. Il tutto tenendo in considerazione le variabili rilevanti quali variazioni significative con effetto negativo sul piano tecnologico, economico, in considerazione della obsolescenza o deterioramento fisico anche in dipendenza del grado di vetustà del bene¹⁷⁸.

D.5.4 Imposte ipotecarie e catastali.

La nuova normativa come anticipato non prevede e neanche poteva prevedere un regime speciale ai fini Iva per evitare censure in sede comunitaria. La materia è interessata dal regime agevolato solo in via indiretta con riferimento alla applicazione delle imposte ipotecarie in misura fissa anziché in quella rinforzata del 3% e dell'1%. In questo caso le ipotecarie dovranno essere

¹⁷⁵ Anche nel caso in cui l'imposta sostitutiva non venga corrisposta perché non emerga un differenziale su cui versarla. Nelle assegnazioni di terreni agricoli ad esempio non si potrà optare comunque per il valore catastale solo per l'applicazione dell'imposta di registro, fatto salvo il caso del prezzo valore se ricorrano le condizioni di cui alla ris. 149 del 2008. Circ. n. 37 del 2016 par. 13. In senso contrario Studio n. 20-2016T paragrafi a2, a3, a4 - nelle note 47, 48 e 49 Est. F. Raponi). Sono state anche segnalate nel documento "Assegnazione agevolata di beni ai soci, commento alla circolare n 37 dell'Agenzia delle Entrate" cit. Est. F. Raponi.

¹⁷⁶ Con l'applicazione dei principi sanciti dagli articoli 43 e 51 del Tur. Si segnala l'anomalia di tale conclusione laddove a fronte di una "unicità" dei valori (sostitutiva/registro) si conclude rinviando al Tur anziché sostenendo che il valore utilizzato per le dirette costituisca anche la base imponibile per il registro.

¹⁷⁷ Circ. n. 37 del 2016 pag. 22.

¹⁷⁸ Circ. n. 37 del 2016 pag. 23

corrisposte in misura pari a euro 200 ciascuna¹⁷⁹ anziché in quella ordinaria rispettivamente del 3% e dell' 1%¹⁸⁰.

Va inoltre ricordato che la novità non riguarda le ipocatastali dovute nella misura di euro 50 che rimangono dello stesso ammontare.

E. CONCLUSIONI - VENDITA SUCCESSIVA ALLA ASSEGNAZIONE - PLUSVALENZA

L'assegnazione agevolata potrà risultare particolarmente vantaggiosa se utilizzata in funzione rivalutativa del costo fiscale dei beni appartenenti alla società in previsione di una futura vendita da parte dei soci assegnatari; con il duplice vantaggio della rideterminazione del valore di acquisto del bene e di far pervenire il ricavato direttamente in capo ai soci anziché alla società¹⁸¹.

La fattispecie risulta conveniente sul piano fiscale non solo se il socio sia una persona fisica ma anche se si tratti di una società.

Non si dovrà temere peraltro l'eventuale contestazione di fattispecie elusiva in quanto il Fisco ha chiarito che la cessione onerosa del bene che abbia formato oggetto di un'operazione agevolata posta in essere in precedenza non costituisce abuso del diritto¹⁸².

Tuttavia caso per caso bisognerà valutare la scelta per la soluzione della assegnazione agevolata in ordine ai criteri di determinazione del costo fiscale del bene per la determinazione della plusvalenza che dovrà essere assunto dal socio assegnatario che intenda rivenderlo.

Lo stesso sarà pari al valore normale o catastale del bene che la società abbia assunto ai fini della determinazione della base imponibile¹⁸³ per l'applicazione dell'imposta sostitutiva¹⁸⁴.

Va considerato inoltre che il giorno a partire dal quale far decorrere i cinque anni di esenzione ex art. 67 comma 2 del Tuir coincide con la data dell'atto traslativo di assegnazione.

¹⁷⁹ Si riferisce a fattispecie rispetto alle quali l'imposta di registro è dovuta in misura fissa (euro 200).

¹⁸⁰ Tale ultima fattispecie risulta particolarmente vantaggiosa l'atto sconterà solo tre imposte in misura fissa e l'iva non sarà dovuta. La scelta del legislatore risulta ragionevole anche in considerazione della problematica che altrimenti sarebbe emersa in ordine alla probabile diversa determinazione della base imponibile: valore catastale per le ipocatastali e valore normale ai fini iva.

¹⁸¹ Come noto le fattispecie traslative a titolo oneroso di immobili possono rilevare quali componenti positive del reddito d'impresa sia come plusvalenze immobiliari, nel caso in cui si trasferiscano beni strumentali o beni patrimoniali, o come ricavi, nel caso in cui oggetto della cessione siano beni merce. Il carico fiscale può risultare particolarmente gravoso per la società cedente al punto da scoraggiare in taluni casi l'operazione stessa; non essendo peraltro neanche applicabili le eccezioni proprie dei redditi diversi. Tali situazioni alla luce della applicazione della nuova normativa agevolativa, potrebbero essere risolte con maggiore convenienza sul piano fiscale facendo transitare i beni dalla sfera giuridica della società a quella dei soci, che procederanno direttamente essi stessi alla vendita. Le alienazioni immobiliari effettuate da tali soggetti, rispetto alle analoghe cessioni che avrebbe dovuto porre in essere la società, potrebbero godere del vantaggio di non maturare plusvalenze imponibili o di consegnarle solo in misura parziale.

¹⁸² In questo senso Ris. 93 del 17 ottobre 2016. Nonostante tali premesse si ritiene ancora valida la conclusione cui si è giunti nella risposta a quesito tributario n. 67-2016/t art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – "bene oggetto di preliminare di vendita" Est. F. Raponi.

¹⁸³ Tale soluzione potrà tornare utile anche per le società in contabilità semplificata rispetto alle quali è più difficile risalire al costo fiscale del bene.

¹⁸⁴ In caso di assegnazione quindi sarà possibile neutralizzare completamente la futura plusvalenza (in capo al socio), mediante l'indicazione del valore normale maggiorato in misura pari al prezzo della vendita successiva. Soprattutto nei casi nei quali non ci sia liquidità sufficiente per pagare il corrispettivo e non si voglia ricorrere a forme di pagamento come la vendita a rate. Bisognerà tuttavia prestare attenzione ai riflessi connessi alla perdita dei vantaggi relativi alla opzione per il valore catastale.