

Assegnazione e cessione agevolata di beni ai soci ed estromissione agevolata per l'imprenditore individuale degli immobili strumentali

I **commi da 115 a 120 dell'articolo unico della Legge n. 208 del 28 dicembre 2015 (Legge di stabilità per il 2016)**

riesumano la “vecchia” assegnazione e cessione agevolata di taluni beni ai soci e trasformazione agevolata in società semplice. In particolare i citati commi introducono agevolazioni fiscali temporanee per le cessioni o assegnazioni, da parte delle società – ivi incluse le cd. società non operative – di beni immobili e di beni mobili registrati ai soci: a queste operazioni si applica un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP ed è ridotta l'imposta di registro. Analoghe agevolazioni sono previste per le relative trasformazioni societarie. Il comma 121, dispone inoltre, l'applicazione opzionale per gli imprenditori individuali di un'imposta sostitutiva di IRPEF e IRAP, con aliquota dell'8 per cento, sugli immobili strumentali posseduti alla data del 31 ottobre 2015. Il pagamento dell'imposta consente di escludere tali beni dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal primo periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016.

Si ricorda che l'assegnazione dei beni costituisce, insieme all'attribuzione di denaro, lo strumento col quale la società effettua la distribuzione di utili o la restituzione di capitale. Con le norme in esame viene riproposta la misura in passato già prevista dall'articolo 29 della legge 23 dicembre 1997, n. 449, come successivamente integrato dall'articolo 13 della legge 18 febbraio 1999, n. 28. Sulle questioni

applicative è intervenuta la [Circolare n. 112/E del 21 maggio 1999 del Ministero delle finanze \(in "Finanza & Fisco" n. 22/99, pag. 2752\)](#), cui si farà riferimento in seguito.

Il **comma 115** individua i destinatari di tale agevolazione, ovvero le **società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni** che abbiano **assegnato o ceduto ai soci beni immobili o beni mobili registrati, non strumentali** all'attività di impresa.

L'agevolazione riguarda **anche le società** che hanno per oggetto esclusivo o principale la **gestione dei predetti beni** e che entro il **30 settembre 2016** si **trasformano in società semplici**.

L'agevolazione si applica a **condizione** che:

- le cessioni o assegnazioni siano avvenute **entro il 30 settembre 2016**;
- tutti i **soci** cessionari o assegnatari risultino **iscritti nel libro dei soci**, ove prescritto, alla data del **30 settembre 2015**, ovvero siano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge in esame, **in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015**.

Il **comma 116** individua in primo luogo la **base imponibile** cui applicare l'imposta sostitutiva, costituita dalla **differenza** tra il **valore normale dei beni assegnati** o, in caso di trasformazione, quello dei beni posseduti all'atto della trasformazione, e il **loro costo fiscalmente riconosciuto**.

L'imposta sostitutiva (che si applica in luogo delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive – IRAP) ha un'aliquota dell'**8 per cento**. Essa è elevata al **10,5 per cento** per le **società considerate non operative** in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento della assegnazione, cessione o trasformazione.

L'aliquota è del **13 per cento** sulle **riserve in sospensione d'imposta**, annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci e quelle delle società che si trasformano.

Il **comma 117** chiarisce i criteri di determinazione del **valore normale**, necessario per la determinazione della base imponibile.

Per gli **immobili**, **su richiesta della società** e nel rispetto delle condizioni prescritte, il **valore normale** può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle **rendite risultanti in catasto** dei **moltiplicatori** determinati con i criteri e le modalità previsti dalle norme in tema di imposta di registro.

Si tratta in particolare dei moltiplicatori contemplati dall'articolo 52, quarto comma, primo periodo del testo unico sull'imposta di registro, D.P.R. n. 131 del 1986.

Nel caso di **cessione**, il **corrispettivo della stessa**, ove inferiore al valore normale del bene – determinato ai sensi delle regole generali del TUIR o, in alternativa, con l'applicazione dei moltiplicatori – è computato in misura **non inferiore ad uno dei due valori** (valore normale o valore catastale).

Nel silenzio delle norme in esame, il valore normale per i **beni mobili iscritti in pubblici registri** sembra doversi individuare in base alle ordinarie disposizioni dell'articolo 9 TUIR ([cfr. anche la citata circolare n. 112/E del 1999](#)).

Per quanto riguarda il **costo** fiscalmente riconosciuto delle **azioni o quote** possedute dai soci delle società trasformate, il **comma 118** prescrive che esso sia **aumentato** della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva. Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni sul trattamento fiscale degli utili **previste al comma 1, secondo periodo e dal 5 all'8 del menzionato articolo 47 in materia di inquadramento relativo alla natura della distribuzione di utili di esercizio**

e riserve e di distribuzione di beni ai soci. Si chiarisce inoltre che il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.

Per quanto concerne il **costo fiscalmente riconosciuto** del bene assegnato, la citata [circolare n. 112/E del 1999](#) rimandava, relativamente ai beni plusvalenti, ai criteri previsti dall'art. 76, comma 1, lettera *b*), del Tuir (ora articolo 110), norma secondo cui si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali; la circolare chiariva che tale costo andava computato al netto degli ammortamenti fiscalmente dedotti. Per quanto invece riguarda i cd. "beni merce" (beni che in caso di cessione danno luogo a ricavi), ove non siano valutati dalla società in base al metodo del "costo specifico", il costo fiscalmente riconosciuto era determinato con criteri corrispondenti a quelli stabiliti per la determinazione del costo del venduto, facendo quindi riferimento ad una situazione di magazzino, relativa ai beni assegnati, redatta alla data di assegnazione.

Ai sensi del **comma 119**, per le **assegnazioni e cessioni di beni agevolate**, se soggette all'imposta di registro in misura proporzionale, le **aliquote** di tale imposta sono **ridotte alla metà, ove applicabile** e le **imposte ipotecarie e catastali** si applicano in **misura fissa** (200 euro).

Per quanto riguarda il **versamento** dell'imposta sostitutiva, essa avviene (**comma 120**) in due rate: la prima, che comporta il versamento del **60 per cento dell'imposta sostitutiva**, entro il **30 novembre 2016** e la seconda **entro il 16 giugno 2017**, secondo le norme generali sui versamenti di cui al decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241). Per quanto riguarda la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi.

Il **comma 121**, dispone l'applicazione opzionale per gli

imprenditori individuali di un'imposta sostitutiva di IRPEF e IRAP, con aliquota **dell'8 per cento**, sugli **immobili strumentali** posseduti alla data del 31 ottobre 2015. Il pagamento dell'imposta consente di escludere tali beni dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal primo periodo d'imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016.

Più in dettaglio, l'**imprenditore individuale** che alla data del **31 ottobre 2015** possiede **beni immobili strumentali** può, entro il **31 maggio 2016**, **optare** per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1° gennaio 2016. L'esclusione consente il pagamento di una **imposta sostitutiva** di IRPEF e IRAP, con aliquota dell'8 per cento, applicata sulla **differenza tra il valore normale** di tali beni ed il **relativo valore fiscalmente riconosciuto**. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dei già illustrati **commi da 115 a 120**.