

Ai gentili clienti
Loro sedi

Assegnazione, cessioni e trasformazioni agevolate: cambi di destinazione ammessi

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarLa che l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.26 del 01.06.2016, ha fornito alcuni **chiarimenti relativamente alla procedura agevolata di assegnazione, cessione e trasformazione con estromissione dei beni a favore dei soci**. Nel dettaglio, la legge n. 208 del 28.12.2016 ha previsto **i) l'applicazione**, alle predette operazioni, **di un'imposta sostitutiva sui redditi e IRAP** (in generale, pari all'8%, mentre nel caso in cui la società sia non operativa la tassazione arriva al 10,5%); **ii) l'applicazione di un'imposizione ridotta sull'imposta di registro, ipotecaria e catastale**. Il termine della procedura, come noto, è fissato al prossimo 30.09.2016. Non viene previsto, invece, **alcun trattamento agevolato con riferimento all'IVA**, che pertanto dovrà essere **applicata nella misura prevista dalla legge**. L'Agenzia delle Entrate, con la predetta circolare, ha fornito alcuni chiarimenti volti ad agevolare il buon esito di tali procedure **escludendo**, ad esempio, **la possibilità di contestare i cambi di destinazione immobiliari, anche se effettuati nell'immediata prossimità dell'assegnazione/cessione**. Pertanto, qualora i soci siano interessati ad **estrarre beni non agevolabili in quanto non rientranti nell'ambito oggettivo** (beni strumentali, ad esempio) possono **valutare la possibilità di cambio di destinazione (senza essere sanzionati)**. Si segnala, inoltre, il **riallineamento dei valori utili ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva e dell'imposta di registro**: l'Agenzia ha, infatti, chiarito che **anche per l'imposta di registro il contribuente può procedere all'assegnazione del bene utilizzando in alternativa il valore catastale o normale del bene** (stando alla lettera della norma, invece, si sarebbe dovuto **calcolare una base imponibile a sé stante per l'imposta di registro**).

Premessa

Con la legge n. 208 del 28.12.2015 il legislatore ha **reintrodotta la procedura di assegnazione agevolata dei beni ai soci**. In buona sostanza, l'incentivo **consente di assoggettare i beni, "estratti" dal regime d'impresa ed assegnati/ceduti ai soci, ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi (IRES ed IRAP) pari al 8%** (salvo quanto si vedrà in materia di società non operative e riserve in sospensione d'imposta).

Oltre alle menzionate ipotesi di **cessione** ed **assegnazione**, l'estromissione dei beni può essere operata anche **tramite trasformazione in società semplice** delle **immobiliari di gestione**, con effetti fiscali sostanzialmente identici all'assegnazione dei singoli beni.

L'Agenzia delle Entrate, con la **circolare n. 26 del 01.06.2016**, ha fornito numerose precisazioni sull'istituto, favorendo la maggiore applicazione possibile della procedura agevolata. Si segnalano, in particolare, le seguenti aperture:

- gli immobili possono essere **oggetto di cessione anche successivamente ad un cambio di destinazione;**
- si applicano, all'imposta di registro, le **medesime disposizioni da utilizzare per il calcolo della base imponibile ai fini dell'imposta sostitutiva;**
- **possono accedere alla procedura le società di fatto** che esercitano attività **commerciale**, oltre alle **società di armamento;**
- la verifica dei requisiti sia in capo ai soci che in capo ai beni **non richiedono la permanenza dei requisiti nel tempo.**

Tra le limitazioni imposte, invece, segnaliamo che per le plusvalenze relative alla successiva cessione del bene assegnato, **la data iniziale per il calcolo del quinquennio è costituita dalla data di assegnazione.**

Di seguito illustriamo, caso per caso, le ricadute dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate sulla procedura di assegnazione, cessione e trasformazione introdotta con legge n. 208/2015.

L'agevolazione in breve

Con riferimento alle condizioni per l'applicazione dell'agevolazione, **la procedura, coinvolgendo due soggetti, necessita della verifica di alcune condizioni di carattere soggettivo ed oggettivo, sia in capo alla società, sia in capo al socio.**

La **mancanza** di tali condizioni (o anche di una sola) **non consente l'applicazione del regime agevolato** di estromissione (così come chiarito dal CNN).

Con riferimento alla **natura giuridica delle società**, la legge di stabilità 2016 prevede che l'agevolazione possa essere applicata con riferimento alle **società di persone commerciali** (SNC e SAS) ed alle **società di capitali** (SRL, SPA e SAPA). Rimangono **escluse** dall'ambito di applicazione, invece, le **società non residenti nel territorio dello stato** (con stabile organizzazione) e gli **enti non commerciali**.

Si deve, inoltre, precisare che il requisito riguarda le società interessate dall'agevolazione e non i soci, che quindi possono essere anche soggetti diversi dalle persone fisiche (comprese società non residenti, di capitali, cooperative). **Le agevolazioni sono concesse alla condizione che:**

- i soci **siano iscritti a libro soci al 30.09.2015** (se il libro soci è previsto);
- i soci vengano **iscritti a libro soci entro il 31.1.2016** in forza di un **titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 01.10.2015**.

Con riferimento, invece, ai beni agevolati, **possono essere oggetto della misura agevolativa i beni immobili non strumentali per destinazione** (sia terreni che fabbricati) ed i **beni mobili iscritti nei pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali** (fatta eccezione per le partecipazioni in società). **Non possono rientrare** nell'agevolazione sia i **beni strumentali per natura**, sia i **beni patrimoniali utilizzati direttamente per lo svolgimento dell'attività**. Non rientrano nei beni agevolabili nemmeno i **singoli diritti sui beni, quali quelli reali ed edificatori** (fa eccezione l'ipotesi di assegnazione di bene intestato alla società quale nuda proprietaria al socio, in quanto anche in questo caso si ha fuoriuscita definitiva dal regime di impresa).

Con riferimento alla tassazione in capo alla società, **il beneficio fiscale è rappresentato**, da una parte, **dall'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e IRAP**, e dall'altra **dalla determinazione delle plusvalenze assumendo quale valore di riferimento il valore catastale**. Si deve rilevare, inoltre, la possibilità di **applicare un'aliquota sostitutiva sulle riserve in sospensione d'imposta annullate a seguito dell'assegnazione ai soci**.

Esaminiamo, caso per caso, le ipotesi chiarite dall'Agenzia delle Entrate.

Le società di fatto possono beneficiare dell'agevolazione?

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare in commento, ha aperto alla possibilità di **applicare la procedura agevolata anche alle società di fatto che svolgono attività commerciale**. Si specifica, inoltre, che possono accedere alla procedura anche le **società di armamento e in liquidazione** (qualora sussistano tutti gli altri requisiti).

La qualifica di socio deve essere mantenuta nel tempo?

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che **non è necessario che i soci rivestano tale qualifica anche in data antecedente al 30.09.2015**. Non viene richiesto quindi che tali soggetti possiedano ininterrottamente lo status di socio ma viene ritenuto **sufficiente**, ai fini agevolativi, **che alla data del 30.09.2015 possiedano la qualifica richiesta per l'assegnazione / cessione / trasformazione agevolata**.

Posso beneficiare della procedura agevolata in qualità di erede del socio?

Nel particolare caso di **subentro dell'erede successiva al 30.09.2015**, l'Agenzia delle Entrate (in considerazione dell'involontarietà del trasferimento a seguito di accettazione dell'eredità) ritiene in ogni caso **applicabile anche all'erede la procedura agevolata**.

Posso accedere alla procedura anche nel caso di fusione/scissione?

Nell'ipotesi di **fusione o scissione**, la società incorporante risultante dalla fusione e le società beneficiarie delle scissioni possono **effettuare l'assegnazione agevolata dei beni (anche tutti quelli agevolabili) anche nei confronti dei soci delle società incorporate**, fuse o scisse, a condizione che **questi abbiano rivestito tale qualità presso le società di provenienza alla data del 30.09.2015**.

La mia partecipazione è formalmente intestata ad altro soggetto, posso accedere all'agevolazione?

L'agevolazione compete anche nel caso in cui **le partecipazioni siano intestate ad una società fiduciaria**. Con riferimento alle **partecipazioni in usufrutto**, l'agevolazione va riferita al nudo proprietario.

Possiedo beni patrimoniali utilizzati per l'esercizio dell'attività. Posso accedere all'assegnazione agevolata?

No, non possono rientrare nell'agevolazione i **beni patrimoniali utilizzati direttamente per lo svolgimento dell'attività** (immobili di gallerie commerciali, centri sportivi, villaggi turistici e per il settore agricolo i terreni utilizzati per la coltivazione/allevamento ⁽¹⁾).

Posso cambiare la destinazione di un bene ai fini della sua estrazione dal regime d'impresa?

Con riferimento ai requisiti dei beni, l'Agenzia delle Entrate ritiene possibile verificare il possesso dei requisiti alla data dell'atto di assegnazione, e non alla delibera di assegnazione. Si segnala che **il cambio di destinazione dell'immobile preordinato alla fruizione dell'agevolazione**, viene considerata dall'Agenzia delle Entrate **un'opzione del contribuente insindacabile in termini di**

¹ Il medesimo principio vale anche per i **beni mobili registrati**: non possono essere quindi agevolati le auto per le attività di noleggio, aeromobili e imbarcazioni delle scuole di addestramento e così via.

abuso del diritto, anche qualora il cambio di destinazione sia effettuato nell'immediata prossimità della procedura agevolata.

Posso estrarre il bene ad un valore intermedio tra quello catastale e normale?

L'Agenzia delle Entrate ha fatta salva la possibilità di **attestarsi su un valore intermedio compreso tra il valore catastale ed il valore normale** e determinare scelte diverse per ogni singolo bene "estratto" dall'impresa. Potrà quindi verificarsi, a titolo esemplificativo, che un bene venga **assegnato per il suo valore normale**, mentre un altro **venga assegnato con applicazione del valore catastale**, e così via. Nella sopra menzionata ipotesi di **cessione della nuda proprietà al socio titolare di diritto reale**, il valore di assegnazione deve essere **calcolato sottraendo al valore della piena proprietà (normale/catastale) il valore del diritto reale calcolato sulla base del valore normale/catastale** (in ogni caso confrontato con il valore fiscale).

Se cedo l'immobile assegnato entro 5 anni dall'assegnazione la plusvalenza è tassabile?

Si, secondo l'Agenzia delle Entrate **il periodo di osservazione di 5 anni per la tassazione della plusvalenza decorre a partire dalla data di assegnazione** (contrariamente a quanto chiarito nelle precedenti ipotesi di applicazione della procedura).

Quale valore devo considerare per le cessioni soggette ad imposta di registro?

L'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla **determinazione della base imponibile**, ha precisato che **trovano applicazione** (diversamente da quanto previsto in materia IVA) le **disposizioni agevolative previste per la determinazione della tassazione in capo alla società**. Pertanto, l'operazione potrà essere perfezionata con l'applicazione dell'imposta anche sulla base del valore catastale (sul valore normale, o su un valore intermedio tra i due).

Ho indicato in dichiarazione la procedura di assegnazione / cessione. Cosa succede nel caso in cui non versi l'imposta sostitutiva?

Si segnala che **il perfezionamento della procedura di assegnazione si ha con l'indicazione in dichiarazione**. Pertanto, nel caso di **insufficienti o omessi versamenti**, verranno applicate ai contribuenti le sanzioni del caso, ma **non verrà disapplicato il regime agevolato con ripresa a tassazione ordinaria delle assegnazioni/cessioni**.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti

DOTTORESSA ANNA FAVERO