

# L'ASSEGNAZIONE O LA CESSIONE AGEVOLATA DEI BENI IMMOBILI AI SOCI

di ALESSANDRO TORRONI

**Sommario:** 1. La normativa. – 2. La *ratio*. – 3. I soggetti. – 4. I beni che possono essere assegnati o ceduti. – 5. I diritti che possono essere assegnati o ceduti. – 6. Natura civilistica dell'assegnazione di un immobile ai soci. – 6.1. La parità di trattamento tra i soci. – 7. Agevolazioni in materia di imposte dirette per la società in caso di assegnazione. 7.1. Segue: in caso di cessione. – 8. Plusvalenze per i soci assegnatari. – 8.1. Rivendita dell'immobile assegnato da parte dei soci assegnatari. – 9. La disciplina I.V.A.: il presupposto di applicazione dell'I.V.A. per le assegnazioni. – 9.1. Segue: per le cessioni. – 9.2. Segue: la base imponibile I.V.A. – 10. Agevolazioni in materia di imposte indirette. – 11. La tassazione dell'atto di assegnazione/cessione. – 11.1. Atto fuori campo I.V.A. – 11.2. Immobili strumentali. – 11.3. Immobili abitativi. – 12. I diversi valori dell'immobile nell'assegnazione/cessione.

## 1. La normativa.

L'art. 1, commi da 115 a 120 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. legge di stabilità 2016) ha disciplinato l'assegnazione e la cessione agevolata ai soci di beni immobili o beni mobili iscritti in pubblici registri, non utilizzati come beni strumentali nell'attività d'impresa. *L'art. 1, comma 565 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. legge di bilancio 2017) ha prorogato le disposizioni agevolative stabilite dalla legge di stabilità 2016 anche alle assegnazioni e cessioni poste in essere successivamente al 30 settembre 2016 ed entro il 30 settembre 2017.* Considerato che la legge di bilancio 2017 è entrata in vigore il 1° gennaio 2017 e che le agevolazioni previste dalla legge di stabilità 2016 sono scadute il 30 settembre 2016, non è chiaro come le disposizioni agevolative possano applicarsi retroattivamente ad (improbabili) atti di assegnazione o cessione di immobili ai soci posti in essere dal 1° ottobre 2016 al 31 dicembre 2016<sup>1</sup>. Si può ipotizzare che, per un'assegnazione o cessione di immobili ai soci posta in essere dal 1° ottobre 2016 al 31 dicembre 2016 (non agevolata al momento della stipula dell'atto), la società si possa avvalere *ex post* della facoltà, riproposta dalla legge di bilancio 2017,

---

<sup>1</sup> In dottrina, R. Trabace, *Proroga delle agevolazioni per assegnazioni e cessioni agevolate – Aspetti problematici*, in *FederNotizie* del 29 dicembre 2016, in [www.federnotizie.it](http://www.federnotizie.it) ha ipotizzato che il riferimento alle assegnazioni e cessioni agevolate poste in essere successivamente al 30 settembre 2016 sia un "refuso" dovuto al fatto che la norma sarebbe stata scritta prima del 30 settembre 2016 per prorogare le agevolazioni in scadenza il 30 settembre 2016, senza soluzione di continuità, ma non sarebbe stata pubblicata tempestivamente; quindi la norma è stata inserita nella legge di bilancio 2017, senza la correzione della data (ormai superata) del 30 settembre 2016; G. Rizzi, *Assegnazioni, cessioni e trasformazioni agevolate – Anno 2017*, in *FederNotizie* del 12 gennaio 2017, in [www.federnotizie.it](http://www.federnotizie.it) ritiene che le agevolazioni siano state estese dalla legge di bilancio 2017, senza soluzione di continuità, fino al 30 settembre 2017 e che anche le operazioni poste in essere tra la scadenza originaria (30 settembre 2016) e la data di entrata in vigore della legge che le ha prorogate (1° gennaio 2017) possano avvalersi delle agevolazioni, ammettendo la stipula di un atto integrativo da stipularsi nel 2017 che contenga le dichiarazioni funzionali all'applicazione delle agevolazioni, ad esempio la richiesta della valutazione catastale dell'immobile e la possibilità di chiedere il rimborso delle maggiori imposte indirette pagate in occasione della registrazione dell'atto di assegnazione o di cessione.

di pagare l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'I.R.A.P. entro le nuove scadenze del 30 novembre 2017 e del 16 giugno 2018. Infatti, come si chiarirà più avanti, l'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata dei beni deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva.

## **2. La ratio.**

La normativa è «diretta ad offrire l'opportunità – tramite l'assegnazione ai soci o anche la trasformazione in società semplice – di estromettere dal regime d'impresa, a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli. Pertanto, come chiarito dalla Relazione illustrativa alla Legge di stabilità 2016 [...], il regime agevolativo in esame è finalizzato alla fuoriuscita dalle società in particolare di immobili che potenzialmente potrebbero poi essere nuovamente immessi nel mercato, favorendo così la circolazione degli immobili e portando nuova linfa ad un mercato che versa in una situazione piuttosto stagnante»<sup>2</sup>.

## **3. I soggetti.**

La disciplina dell'assegnazione o cessione agevolata degli immobili ai soci si applica alle *società in nome collettivo, in accomandita semplice, a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni* che assegnino o cedano beni ai soci a condizione che tutti i soci risultino iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, *alla data del 30 settembre 2015* oppure siano stati iscritti entro i trenta giorni successivi, in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

Con la circolare n. 26/E del 1° giugno 2016 l'Agenzia delle entrate ha fornito alcune importanti precisazioni. Possono beneficiare del regime agevolato le società appartenenti ai tipi sociali sopra indicati purché *residenti nel territorio dello Stato*; possono, inoltre, beneficiare del regime agevolato *le società di armamento; le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciali; le società in liquidazione*. Al contrario, non rientrano tra i soggetti destinatari della disciplina in esame: gli enti non commerciali e le società non residenti nel territorio dello Stato che hanno una stabile organizzazione in Italia.

Per quanto concerne *i soci assegnatari*, la circolare n. 26/E, paragrafi 2 e 2.1 ha precisato che questi *possono essere rappresentati anche da soggetti diversi dalle persone fisiche ed essere non residenti nel territorio dello Stato*. A differenza di quanto risulta dal tenore letterale della norma, che richiede il rispetto del termine di riferimento per tutti i soci, l'Agenzia delle entrate ritiene che la data di riferimento del

---

<sup>2</sup> Risoluzione Agenzia delle entrate n. 93/E del 17 ottobre 2016.

30 settembre 2015 debba valere solamente per i soci assegnatari dell'immobile, infatti "all'atto dell'assegnazione, solo per i soci che rivestivano tale qualifica anche alla predetta data del 30 settembre 2015 si può fruire delle agevolazioni previste dalla disposizione in esame"<sup>3</sup>.

Quanto alla data di riferimento del 30 settembre 2015, stabilita dalla legge per poter fruire dell'assegnazione o cessione agevolata, la citata circolare ha chiarito che:

- i) per le società non obbligate alla tenuta del libro soci (società di persone, S.r.l.), *l'identità dei soci alla data del 30 settembre 2015 deve essere provata mediante idoneo titolo avente data certa*, ad esempio con l'atto pubblico o la scrittura privata autenticata con cui è stata acquistata la partecipazione<sup>4</sup> oppure con l'iscrizione nel Registro delle imprese che ha funzione di certificazione anagrafica delle generalità del socio;
- ii) a condizione che il socio avesse già acquisito la qualifica alla data del 30 settembre 2015, *non impediscono di beneficiare del regime agevolato eventuali mutamenti nella percentuale di partecipazione del socio intervenuti tra il 30 settembre 2015 e la data dell'assegnazione o cessione agevolata*; la percentuale di partecipazione del socio della quale occorre tenere conto, ai fini dell'assegnazione, è quella esistente alla data dell'assegnazione medesima;
- iii) *il subentro dell'erede nella qualità di socio*, per effetto dell'accettazione dell'eredità, successivamente alla data del 30 settembre 2015, non è di ostacolo alla possibilità di fruire dell'assegnazione agevolata, in quanto non si tratta di una cessione volontaria della partecipazione;
- iv) possono fruire dell'assegnazione agevolata anche *i fiduciari che avessero intestato la partecipazione ad una società fiduciaria* alla data del 30 settembre 2015, a condizione che il rapporto tra il fiduciante e la società fiduciaria sia sorto prima della data di riferimento della qualità di socio;
- v) nel caso sulla partecipazione sia stato costituito *un diritto di usufrutto*, la qualifica di socio, al fine di poter beneficiare del regime agevolato, spetta al nudo proprietario;

---

<sup>3</sup> Viceversa la trasformazione in società semplice in via agevolata può essere effettuata soltanto se all'atto della trasformazione la compagine sociale è composta dagli stessi soci che erano tali alla data del 30 settembre 2015, in quanto gli effetti della trasformazione agevolata, a differenza dell'assegnazione/cessione, coinvolgono tutti i soci della società trasformata.

<sup>4</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 37/E del 16 settembre 2016, par. 2.1.

- vi) nel caso la società abbia realizzato *un'operazione straordinaria di fusione o di scissione perfezionata dopo il 30 settembre 2015* – in ossequio al principio di continuità fiscale che assiste dette operazioni – l'assegnazione o la cessione agevolata possono avvenire a favore dei soci della società risultante dalla fusione (fusione propria), della società incorporante (fusione per incorporazione), della società beneficiaria dell'assegnazione (scissione), a condizione che i soci assegnatari o cessionari fossero soci della società incorporata o scissa alla data del 30 settembre 2015.

Poiché la legge di bilancio 2017 si limita a prorogare le disposizioni dell'art. 1, commi da 115 a 120 della legge di stabilità 2016, *rimane fermo il termine di riferimento del 30 settembre 2015 per l'acquisizione della qualità di socio al fine di poter fruire del regime agevolato.*

#### **4. I beni che possono essere assegnati o ceduti.**

Secondo quanto chiarito dalla Risoluzione Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2016, par. 3.1 *non possono essere oggetto di assegnazione agevolata i beni immobili strumentali per destinazione, cioè quelli utilizzati "direttamente ed esclusivamente" nell'esercizio di attività tipicamente imprenditoriali* senza risultare idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale nel quale sono inseriti. La citata circolare propone due esempi di immobili strumentali per destinazione che non possono essere oggetto di assegnazione agevolata: i) gli immobili inseriti in complessi immobiliari aventi destinazione unitaria quali villaggi turistici, centri sportivi, gallerie commerciali; ii) i terreni utilizzati per effettuare la coltivazione e/o l'allevamento di animali, per le società operanti nel settore agricolo. Di contro, risultano assegnabili i terreni concessi in locazione o in comodato al momento dell'assegnazione non essendo, in tal caso, gli stessi impiegati nell'esercizio dell'impresa.

Prosegue la citata circolare affermando che, al contrario, possono essere oggetto di assegnazione agevolata: i) i beni strumentali concessi in locazione, in comodato o comunque non direttamente utilizzati dall'impresa; ii) i beni merce, cioè quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa; iii) i beni che concorrono a formare il reddito d'impresa secondo le disposizioni di cui all'art. 90 del T.U.I.R.

Il problema della individuazione dei beni che possono essere oggetto di assegnazione agevolata non si pone per *le società che si trovino in fase di liquidazione*, fase nella quale è cessata l'attività d'impresa e l'organo di gestione della società, il liquidatore o i liquidatori, persegue come unico obiettivo la definizione dei tutti i rapporti pendenti tramite la liquidazione del patrimonio aziendale, il pagamento dei debiti, la riscossione dei crediti, la stipula di transazioni e la distribuzione del valore residuo ai soci. *Nella fase di liquidazione tutti gli immobili possono rientrare*

*nell'assegnazione agevolata* essendo rispettata la finalità della disciplina al vaglio che intende favorire la fuoriuscita di quei beni che non sono direttamente utilizzati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali<sup>5</sup>.

La valutazione delle caratteristiche del bene immobile, se cioè rientri tra quelli che possono essere oggetto di assegnazione, deve essere effettuata *nel momento dell'assegnazione*. Il cambiamento di destinazione d'uso, anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo *status* di bene agevolabile, è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio d'imposta non sindacabile ai sensi dell'art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212<sup>6</sup>.

#### **5. I diritti che possono essere assegnati o ceduti.**

La disciplina agevolativa in esame ha la funzione di estromettere dal regime d'impresa, a condizioni fiscali meno onerose di quelle ordinariamente previste, quegli immobili per i quali allo stato attuale non si presentano condizioni di impiego mediamente profittevoli. La sua finalità è, dunque, quella di far uscire dal patrimonio della società beni immobili non più utilizzati per l'attività d'impresa mediante l'assegnazione ai soci e la conseguente reimmissione nel mercato.

Conseguenza di questa premessa è che *l'assegnazione agevolata deve essere idonea a far uscire dal patrimonio sociale il bene oggetto di assegnazione: non è consentito con la disciplina agevolativa al vaglio costituire o cedere diritti reali limitati, ad esempio usufrutto, nuda proprietà oppure diritti edificatori*.

L'Agenzia delle entrate ha, però, precisato che la società può beneficiare della disciplina agevolativa, in quanto si realizza la fuoriuscita del bene dal suo patrimonio, quando: i) risulti titolare di un diritto reale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio) e si liberi del suo diritto reale assegnando o cedendo definitivamente il bene al socio; ii) abbia la piena proprietà del bene e si liberi dello stesso bene assegnando o cedendo ai soci singoli diritti reali (ad esempio, usufrutto ad un socio e nuda proprietà ad un altro socio)<sup>7</sup>.

#### **6. Natura civilistica dell'assegnazione di un immobile ai soci.**

L'assegnazione ai soci di beni che compongono il patrimonio sociale è un'operazione tipica della fase di liquidazione della società, una volta cessata l'attività d'impresa e definiti i rapporti con i creditori della società. Al riguardo, l'art. 2280 c.c.

---

<sup>5</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2016, par. 3.

<sup>6</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2016, par. 3.

<sup>7</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 37/E del 16 settembre 2016, par. 2.1.

impone ai liquidatori *il divieto di ripartire tra i soci, neppure parzialmente, i beni sociali, finché non siano pagati i creditori della società o non siano accantonate le somme necessarie per pagarli*. La norma è considerata inderogabile in quanto risponde, prima che a ragioni di tutela di interessi interni, dei soci o dell'ente, a un'esigenza di protezione dei terzi creditori della società<sup>8</sup>. Il divieto posto a carico dei liquidatori è assistito dalla sanzione penale, prevista dall'art. 2633 c.c.

Per le società di capitali l'art. 2491, commi 2 e 3, c.c. dispone «*I liquidatori non possono ripartire tra i soci acconti sul risultato della liquidazione, salvo che dai bilanci risulti che la ripartizione non incide sulla disponibilità di somme idonee alla integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali; i liquidatori possono condizionare la ripartizione alla prestazione da parte del socio di idonee garanzie*».

*I liquidatori sono personalmente e solidalmente responsabili per i danni cagionati ai creditori sociali con la violazione delle disposizioni del comma precedente».*

Sembra che per le società di capitali il divieto di distribuire beni tra i soci, prima di avere soddisfatto i creditori sociali, sia più debole, in quanto non è necessario il materiale accantonamento delle somme necessarie ma è sufficiente che la disponibilità di somme "idonee all'integrale e tempestiva soddisfazione dei creditori sociali" risulti da un documento contabile, salva la facoltà riconosciuta ai liquidatori, sui quali incombe una grave responsabilità, di condizionare la ripartizione alla prestazione da parte del socio di idonee garanzie<sup>9</sup>.

Dell'assegnazione dei beni ai soci si ritrova una traccia negli articoli 2282 e 2283 c.c. La prima norma al comma 1 stabilisce che «*estinti i debiti sociali, l'attivo residuo è destinato al rimborso dei conferimenti. L'eventuale eccedenza è ripartita tra i soci in proporzione della parte di ciascuno nei guadagni*». La seconda norma estende alla ripartizione dei beni ai soci le disposizioni sulla divisione delle cose comuni. Dalle norme citate emerge chiaramente *il principio della parità di trattamento tra i soci in base al quale ciascun socio ha diritto all'assegnazione di un bene di valore corrispondente alla sua partecipazione sociale e che eventuali differenze di valore possono essere compensate con un conguaglio in denaro* (cfr. art. 728 c.c.).

La legge n. 208/2015 ha dettato una disciplina fiscale finalizzata ad incentivare la fuoriuscita dalle società di beni immobili, non più utilizzati nel ciclo produttivo, a condizioni tributarie meno onerose di quelle ordinarie; *trattandosi di una disciplina*

---

<sup>8</sup> Cfr. M. Franchi, *Delle società – dell'azienda della concorrenza*, artt. 2247-2378\*, in *Comm. Gabrielli*, Milano, 2015, 325 s. e autori citati alla nota 2; in giurisprudenza, per l'inderogabilità del precetto stabilito dall'art. 2280 c.c., cfr. Cass. 31 agosto 2005, n. 17585, in *Soc.*, 2006, 854.

<sup>9</sup> Sul tema cfr. *Assegnazione dei beni ai soci nella fase di liquidazione della società: profili civilistici*, quesito n. 18-2007/1 – estensore A. Ruotolo, in *CNN Notizie* del 12 novembre 2007.

*tributaria, la legge n. 208/2015 non ha modificato l'istituto civilistico della assegnazione dell'immobile ai soci che deve, quindi, rispettare le regole stabilite dal codice civile. L'assegnazione dell'immobile ai soci deve avere una giustificazione causale, cioè si deve inserire in un procedimento di scioglimento della società oppure di riduzione volontaria del capitale sociale, che può riguardare tutti i soci o il socio receduto, oppure di distribuzione di utili o di altre riserve disponibili, ecc.*

L'assegnazione dell'immobile ai soci può avvenire nell'ambito della fase di *liquidazione della società*. Terminata l'attività della società ed esaurita la fase di liquidazione dei rapporti pendenti, con il pagamento dei debiti sociali, la riscossione dei crediti, la stipula di eventuali transazioni, ecc., è fisiologico che il patrimonio residuo venga ripartito tra i soci come restituzione del conferimento eseguito e, per l'eccedenza, come forma di soddisfazione della partecipazione sociale<sup>10</sup>. Con l'assegnazione di beni in natura dalla società ai soci, nella fase di liquidazione della società, la società, una volta estinti i debiti, riduce i tempi e gli oneri della fase di liquidazione del patrimonio sociale poiché soddisfa direttamente i soci mediante la ripartizione di beni facenti parte del patrimonio sociale, ormai non più destinati all'esercizio dell'attività d'impresa, ed evita l'ulteriore fase della monetizzazione del patrimonio sociale, da realizzare ad opera dei liquidatori mediante l'alienazione dei cespiti finalizzata alla distribuzione dell'attivo finale di liquidazione tra i soci.

L'assegnazione di un immobile ai soci può avvenire anche *durante la vita della società*, quando l'attività sociale è ancora finalizzata al perseguimento dell'oggetto sociale stabilito nello statuto. In questo caso si pone un problema di tutela dei creditori sociali. Il capitale sociale garantisce ai creditori sociali l'esistenza nel patrimonio netto contabile della società di un attivo di valore almeno corrispondente al capitale sociale<sup>11</sup>. La restituzione dei conferimenti ai soci non è possibile, sotto forma di riduzione volontaria del capitale sociale se non osservando severe prescrizioni consistenti nell'iscrizione della delibera di riduzione del capitale nel registro delle imprese, nel

---

<sup>10</sup> Con lo scioglimento della società «si produce un *cambiamento dello scopo* della società: a quello del guadagno si sostituisce lo *scopo della divisione* del patrimonio sociale fra i soci [...]. Per ripartire i beni sociali, occorre liberarli dall'onere di destinazione che li affetta e per far ciò occorre pagare i creditori sociali [...]. La liquidazione non è in funzione dell'interesse dei creditori; non si propone di pagare i creditori, bensì di rendere divisibile il patrimonio della società: il pagamento dei creditori sociali è il *mezzo* necessario per raggiungere quello scopo, non è lo scopo [...] Insomma, come la società all'origine è la destinazione di un complesso di beni all'esercizio di un'attività economica, così la stessa nella fase finale implica liberazione dei beni medesimi dalla destinazione loro impresa» (F. Ferrara jr., F. Corsi, *Gli imprenditori e le società*, Milano, 2006, 300 s.).

<sup>11</sup> «Il capitale sociale indica la misura del patrimonio sociale di cui *non può disporsi a favore dei soci*, perché destinato ad assicurare la vitalità dell'impresa e indirettamente a garantire i creditori sociali: conseguentemente nel bilancio va iscritto al passivo (2424)» (F. Ferrara jr., F. Corsi, *Gli imprenditori*, cit., 245).

decorso di tre mesi (nelle società di persone) oppure novanta giorni (nelle società di capitali) senza opposizione da parte dei creditori sociali anteriori all'iscrizione della delibera di riduzione oppure nella prestazione da parte della società di garanzia giudicata idonea dal tribunale (cfr. articoli 2306, 2445, 2482 c.c.).

Come detto, il rimborso di un conferimento ad un socio può avvenire nell'ambito della *riduzione volontaria del capitale sociale*, nel rispetto della rigorosa procedura disciplinata dalla legge a tutela dei creditori sociali. In luogo della dazione di una somma di denaro, la società può assegnare ai soci un immobile della società. Si tratta di un contratto di *datio in solutum*<sup>12</sup> tra gli amministratori della società ed i soci assegnatari. Aniché rimborsare ai soci una somma di denaro, sulla base di un espresso accordo tra soci ed amministratori, viene trasferito un immobile della società. L'atto di assegnazione dovrà dare conto del procedimento seguito per procedere alla riduzione volontaria del capitale sociale e del valore contabile attribuito all'immobile assegnato ai soci che non potrà, di regola, essere superiore all'importo del capitale ridotto in forza della deliberazione dall'assemblea dei soci, salvo ammettere il conguaglio degli assegnatari in favore della società per il maggior valore dell'immobile rispetto al capitale ridotto.

La procedura esaminata, di riduzione volontaria del capitale sociale, con esecuzione differita e subordinata ai requisiti già accennati, potrà essere utilizzata anche nel caso di *recesso di un socio* per procedere alla liquidazione della sua partecipazione, ove la società non disponga di riserve disponibili iscritte in bilancio che consentirebbero di non intaccare il capitale sociale per la liquidazione del socio.

Può darsi che la società abbia accantonato *riserve di capitale*, per versamenti in conto capitale effettuati dai soci, oppure *riserve di utili*, per utili non distribuiti in precedenti esercizi, oppure *riserve di rivalutazione*, per avere la società effettuato la rivalutazione nel bilancio del valore dei beni d'impresa sulla base di una legge che consentiva tale rivalutazione<sup>13</sup>, e che intenda *distribuire le riserve ai soci*. È possibile un

---

<sup>12</sup> La *datio in solutum* o prestazione in luogo dell'adempimento è disciplinata dall'art. 1197 c.c. che attribuisce al debitore la facoltà di liberarsi eseguendo una prestazione diversa da quella dovuta *solamente con il consenso del creditore*. Ne deriva che mentre l'adempimento è un mero atto giuridico, consistente nell'esecuzione della prestazione dovuta dal debitore in favore del creditore, la *datio in solutum* è un contratto concluso tra debitore e creditore. L'art. 1197 c.c. stabilisce, inoltre, il principio che l'obbligazione si estingue solamente quando la diversa prestazione è eseguita e che, in caso di trasferimento immobiliare, il debitore risponde per l'evizione e per i vizi della cosa trasferita, secondo le norme della vendita, salvo che il creditore preferisca esigere la prestazione originaria e il risarcimento del danno.

<sup>13</sup> Cfr. l'art. 1, commi da 140 a 146 della legge 27 dicembre 2013, n. 147 che consentiva la rivalutazione dei beni d'impresa (ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa) eseguita nel bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2012, previo versamento dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive sui maggiori valori iscritti in bilancio, pari al 16 per cento per i beni



accordo tra gli amministratori ed i soci per l'assegnazione, in luogo di una somma di denaro, di un immobile della società<sup>14</sup>. Anche in questo caso abbiamo un contratto di *datio in solutum* tra gli amministratori della società ed i soci assegnatari.

Riterrei opportuno che l'atto di assegnazione dia conto delle riserve utilizzate dalla società per l'assegnazione dell'immobile ai soci, riserve che vengono ridotte per il valore corrispondente al valore contabile attribuito all'immobile<sup>15</sup>. La Circolare Agenzia

---

ammortizzabili e al 12 per cento per i beni non ammortizzabili; per la riapertura dei termini per la rivalutazione dei beni d'impresa, cfr. anche l'art. 1, commi da 889 a 896 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) e l'art. 1, commi da 556 a 563 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017).

*Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto, ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttiva, a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita; nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione. Ne deriva che, con riferimento alla rivalutazione di cui alla legge n. 147/2013, è possibile – per un contribuente con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare – la cessione o assegnazione del bene al maggior valore iscritto in sede di rivalutazione partire dall'esercizio 2017.*

Tuttavia, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 37/E del 16 settembre 2016, par. 7, per ragioni di coordinamento sistematico tra la disciplina della rivalutazione e quella dell'assegnazione agevolata di cui alla legge n. 208/2015, ha ritenuto ragionevole riconoscere per le assegnazioni agevolate effettuate entro il 30 settembre 2016 il maggior valore fiscale precedentemente rivalutato, e quindi nell'ultimo periodo di sospensione degli effetti fiscali della rivalutazione.

<sup>14</sup> La Circolare Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2016, par. 3 ha precisato che «l'assegnazione dei beni costituisce, insieme all'attribuzione di denaro, uno degli strumenti attraverso cui la società effettua la distribuzione dell'utile di esercizio, la ripartizione di riserve (di utili o di capitale), la riduzione del capitale sociale».

<sup>15</sup> La risposta a quesito n. 156-2016/T dell'Ufficio studi tributari del CNN, *Art. 1 comma 115 ss. l. n. 208/2015 – Assegnazione agevolata di beni al socio unico di s.r.l. mediante utilizzo delle riserve disponibili* – estensore F. Raponi, in *CNN Notizie* del 27 luglio 2016 ha affrontato la questione se una S.r.l. con unico socio, con capitale euro 10.000, in presenza di riserve disponibili per euro 36.000, possa procedere alla assegnazione di un bene immobile del valore di mercato euro 400.000, valore catastale euro 360.000 e valore contabile/costo fiscale pari a euro 30.000 al fine dell'applicazione delle agevolazioni di cui all' art. 1, commi 115 ss., l. 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016). La questione è stata risolta positivamente. Il profilo fiscale dell'operazione infatti va tenuto distinto da quello contabile. Sul piano fiscale l'assegnazione di beni immobili deve essere regolata calcolando l'imposta sostitutiva sul differenziale tra il valore normale o catastale del bene (360.000) e il costo fiscale dello stesso (30.000). Sul piano contabile invece alla eliminazione della posta dall'attivo (30.000 ovvero valore contabile del bene) dovrà corrispondere l'eliminazione di una posta del passivo (30.000 parte della riserva disponibile pari a 36.000). La soluzione dunque è quella di inquadrare su due piani totalmente differenti la medesima operazione tenendo distinto lo scenario fiscale rispetto a quello contabile; solo in tal modo l'assegnazione

delle entrate n. 37/E del 16 settembre 2016, par. 1 ha precisato che «l'assegnazione dei beni ai soci comporta la necessità di annullare riserve contabili (di utili e/o di capitale) in misura pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Tale valore può essere pari, superiore o inferiore al suo precedente valore netto contabile [*id est* costo fiscalmente riconosciuto]. Ne deriva che è possibile fruire della disciplina agevolativa in esame solo se vi siano riserve di utili e/o di capitale almeno pari al valore contabile attribuito al bene in sede di assegnazione. Resta fermo, ovviamente, che il comportamento contabile adottato dall'impresa deve essere coerente con i principi contabili di riferimento».

Quanto all'ordine delle riserve da annullare il comma 118 dell'art. 1 della legge finanziaria 2016 ha disapplicato l'art. 47, comma 1, secondo periodo del T.U.I.R. che fissa la presunzione del prioritario utilizzo delle riserve di utili. Rimane un vincolo nell'utilizzo delle riserve in sospensione d'imposta (che possono essere liberate con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 13 per cento), poiché «possono essere liberate riserve di importo non superiore a quello utilizzato in sede contabile per consentire la fuoriuscita del bene. Il contribuente può utilizzare le riserve in sospensione d'imposta solo nella misura necessaria a consentire l'assegnazione dopo aver utilizzato le altre (riserve di utili e di capitale) già disponibili»<sup>16</sup>.

L'Agenzia delle entrate con la circolare n. 26/E del 1° giugno 2016, par. 1 ha confermato che la disciplina di cui trattasi è applicabile a tutte le fattispecie regolate dalle norme del codice civile, e quindi alla distribuzione di capitale o di riserve di capitale ovvero alla distribuzione di utili o di riserve di utili mediante l'attribuzione di un bene; ai casi di recesso, riduzione del capitale esuberante, *recte* volontaria, o di liquidazione.

Riassumendo quanto detto, *l'assegnazione dell'immobile ai soci eseguita nella fase di liquidazione della società*, essendo cessata l'attività della società diretta a conseguire l'oggetto sociale e avendo perso il capitale sociale la sua funzione di garantire il vincolo di una frazione corrispondente di patrimonio netto a tutela dei terzi che entrano in contatto con la società, non impone né la riduzione del capitale sociale né la riduzione o l'annullamento di una riserva disponibile iscritta in bilancio<sup>17</sup>. È, invece, necessario accertarsi che la fase di liquidazione sia terminata poiché *la società non ha più debiti oppure ha accantonato le somme necessarie per far fronte ad eventuali debiti* (cfr. art. 2280 c.c.).

---

risulta ammissibile. Se al contrario si fosse erroneamente valorizzato il solo valore catastale anche sul piano contabile la società non avrebbe potuto procedere all'operazione in mancanza di una corrispondente riserva di utili.

<sup>16</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 37/E del 16 settembre 2016, par. 1.3.

<sup>17</sup> Cfr. *Assegnazione dei beni ai soci nella fase di liquidazione della società*, cit.

L'assegnazione dell'immobile ai soci effettuata, *durante la normale vita della società*, pone il problema di verifica della *procedura seguita per l'eventuale riduzione volontaria del capitale sociale oppure per l'eventuale riduzione o annullamento di una riserva disponibile iscritta nel bilancio della società*. L'assegnazione dell'immobile ai soci non deve comportare una riduzione surrettizia del capitale sociale, al di fuori della procedura prevista dalla legge per la riduzione volontaria del capitale, né una riduzione surrettizia del patrimonio della società. Nel caso di riduzione o annullamento di una riserva disponibile iscritta nel bilancio della società, l'operazione è contabilmente neutra: a fronte dell'eliminazione, all'attivo, del valore contabile attribuito all'immobile assegnato, viene ridotta, in misura corrispondente, al passivo, una riserva disponibile iscritta in bilancio. Spetta alla società assegnante stabilire il valore contabile del bene da assegnare e le corrispondenti riserve disponibili da annullare a fronte dell'operazione di assegnazione, nei limiti dei principi contabili di riferimento.

### **6.1. La parità di trattamento tra i soci.**

L'assegnazione dell'immobile ai soci, in quanto comporta un "rimborso" ai soci di capitale o di riserve deve rispettare *la parità di trattamento tra i soci*, consistente nell'assegnazione ai soci di valori corrispondenti alle proprie partecipazioni, secondo lo schema civilistico della divisione, richiamata dall'art. 2283 c.c.

L'ipotesi più frequente sarà *l'assegnazione dell'immobile a tutti i soci in comproprietà*, in misura corrispondente alle rispettive partecipazioni dei soci al capitale della società.

Può darsi che un socio abbia una partecipazione di maggioranza e chiedi l'assegnazione in proprietà esclusiva di un immobile della società, ad esempio dell'immobile in passato destinato a sede sociale, oramai non più utilizzato dalla società, e concesso in locazione o comodato al socio di maggioranza che lo ha adibito ad abitazione principale, previa modifica della destinazione d'uso. Non c'è dubbio che l'immobile rientri tra quelli assegnabili in via agevolata non essendo più un immobile strumentale per destinazione in quanto non è più destinato a sede sociale.

Ipotizziamo che la società sia composta da tre soci, legati da vincoli familiari, con partecipazioni rispettivamente del 90% per il socio A) e del 5% ciascuno per i soci B) e C). Per trasferire definitivamente l'immobile al socio A) si potrebbero ipotizzare due modalità alternative: i) la cessione dell'immobile al socio A) dietro pagamento alla società del corrispettivo della cessione corrispondente all'intero valore civilistico dell'immobile oppure ii) l'assegnazione dell'immobile al socio A) dietro annullamento di una riserva bilancio corrispondente al valore contabile attribuito all'immobile assegnato e pagamento del conguaglio dal socio A) a favore di ciascuno dei soci B) e C) pari al 5% del valore civilistico attribuito all'immobile. Sotto l'aspetto contabile, l'operazione risulta neutrale per la società poiché, a fronte della fuoriuscita dall'attivo del bilancio del

valore contabile dell'immobile viene eliminata al passivo una riserva di valore corrispondente; sotto l'aspetto civilistico, i tre soci hanno ricevuto un valore corrispondente alle rispettive partecipazioni sociali: il socio A) mediante l'assegnazione dell'immobile detratto il valore dei conguagli in denaro pagati ai soci B) e C); i soci B) e C), mediante la corresponsione del conguaglio in denaro da parte del socio A).

## **7. Agevolazioni in materia di imposte dirette per la società in caso di assegnazione.**

L'assegnazione di un immobile ad uno o più soci genera normalmente una plusvalenza per la società pari alla differenza tra il valore contabile del bene assegnato ed il suo valore normale, corrispondente al valore venale in comune commercio (cfr. art. 9 T.U.I.R.).

La normativa in esame concede tre agevolazioni alla società per quanto concerne la plusvalenza realizzata con l'assegnazione.

La prima agevolazione riguarda *il valore normale del bene assegnato* che potrebbe, in mancanza di un preciso parametro di riferimento, dare luogo ad un contenzioso con il fisco. Stabilisce, al riguardo, il comma 117 dell'art. 1 della legge di stabilità 2016 che «*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 dal primo periodo del comma 4 dell'articolo 52 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131*». La società ha, quindi, la facoltà di fissare il valore normale del bene assegnato in misura pari al suo valore catastale. Si tratta, a ben vedere, di una facoltà e non di un obbligo in quanto la società può stabilire il valore normale del bene assegnato anche in misura superiore al suo valore catastale.

Con particolare riferimenti ai fabbricati rurali, l'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 50 del 20 marzo 2000, ha precisato che il reddito dominicale dei terreni esprime un valore comprensivo anche dei fabbricati sovrastanti, sempreché tali costruzioni siano strumentalmente funzionali alle necessità del fondo e siano trasferite unitamente al fondo stesso, conservando tutti i requisiti delle costruzioni rurali previsti dall'art. 9, commi 3 e 3-bis del D.L. 30 dicembre 1993, n. 557, convertito, con modificazioni, dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133. Di conseguenza, il fabbricato rurale assume autonoma rilevanza fiscale solo se vengono a mancare i requisiti di ruralità.

È chiaro che la scelta di optare per la base imponibile catastale ha delle conseguenze per il socio assegnatario il quale "prenderà in carico" il bene al valore (catastale o normale) stabilito nell'atto di assegnazione, valore che costituirà il "valore iniziale" di cui si dovrà tener conto per determinare la plusvalenza di cui all'art. 67,

comma 1, lett. b), del T.U.I.R. nel caso di vendita infraquinquennale del bene assegnato. Per questo motivo vi possono essere delle ipotesi nelle quali non è consigliabile la scelta di applicare il valore catastale, ad esempio, quando l'atto di assegnazione sconta l'imposta di registro in misura fissa e la società non procede al pagamento dell'imposta sostitutiva perché il costo fiscalmente riconosciuto dell'immobile nel bilancio della società è superiore al valore catastale dell'immobile. In tal caso è conveniente attribuire all'immobile assegnato lo stesso valore contabile di bilancio che costituirà il "valore iniziale" per i soci assegnatari.

La seconda agevolazione consiste nella facoltà di pagare, sulla differenza tra il valore contabile, detto anche costo fiscalmente riconosciuto, ed il valore normale del bene assegnato (che, come detto, può essere fissato su richiesta della società nel valore catastale del bene assegnato) di *un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive* nella misura dell'8 per cento ovvero del 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.

Sulla base di quanto disposto dal comma 565 dell'art. 1 della legge di bilancio 2017, l'imposta sostitutiva può essere versata in due rate: il 60 per cento entro il 30 novembre 2017 e la restante parte entro il 16 giugno 2018. *L'esercizio dell'opzione per l'assegnazione agevolata dei beni deve ritenersi perfezionato con l'indicazione in dichiarazione dei redditi dei valori dei beni assegnati e della relativa imposta sostitutiva.* L'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento dell'imposta sostitutiva non rileva i fini del perfezionamento dell'assegnazione agevolata. In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo ai sensi degli articoli 10 e seguenti del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602, fermo restando la facoltà per il contribuente di avvalersi del c.d. ravvedimento operoso<sup>18</sup>.

Nell'ipotesi in cui il valore normale/catastale dei beni assegnati sia inferiore al loro valore contabile, o costo fiscalmente riconosciuto, la base imponibile, ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva, sarà pari a zero. Tuttavia, la mancanza di base imponibile non preclude la possibilità di fruire della disciplina agevolativa, ad esempio ai fini delle imposte indirette<sup>19</sup>. Nell'ipotesi di assegnazione agevolata di più beni che producono componenti positivi di reddito e componenti negativi di reddito, le componenti negative devono essere "utilizzate" per ridurre l'importo di quelle positive sulle quali è applicabile l'imposta sostitutiva, con la conseguenza che i componenti positivi saranno assoggettati a imposta sostitutiva al netto dei componenti negativi<sup>20</sup>.

---

<sup>18</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2016, par. 5.

<sup>19</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2016, par. 4.

<sup>20</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 37/E del 16 settembre 2016, par. 2.2.

La terza agevolazione consiste nella facoltà attribuita alla società di pagare *un'imposta sostitutiva nella misura del 13 per cento sulle riserve in sospensione d'imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci* (art. 1, comma 116, secondo periodo, legge di stabilità 2016).

#### **7.1. Segue: In caso di cessione.**

Quanto detto per la determinazione della plusvalenza per la società, derivante dall'assegnazione dell'immobile ai soci, e per il pagamento dell'imposta sostitutiva, vale in linea di massima anche per il caso di cessione dell'immobile ai soci con l'unica variante che *la cessione è, in pratica, una compravendita dell'immobile ai soci i quali pagano alla società un corrispettivo*. Di regola, quindi, il valore normale, ai fini della determinazione della plusvalenza su cui calcolare l'imposta sostitutiva, corrisponde al *corrispettivo indicato nell'atto di cessione*. Se, però, *il corrispettivo è pattuito in misura inferiore al valore catastale*, il valore dell'immobile, ai fini della determinazione della plusvalenza su cui va pagata l'imposta sostitutiva, viene determinato in misura pari al valore normale che può corrispondere, su richiesta della società, al valore catastale (cfr. art. 1, comma 117, secondo periodo, legge di stabilità 2016).

Nel caso in cui il corrispettivo pattuito per la cessione agevolata sia inferiore al valore catastale del bene assegnato, come detto, per la determinazione della plusvalenza su cui calcolare l'imposta sostitutiva, si fa riferimento normalmente al valore catastale mentre *il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato per il cessionario è costituito dal corrispettivo pattuito per la cessione*, a prescindere dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva. Ai fini dell'applicazione della disposizione di cui all'art. 67, comma 1, lett. b), del T.U.I.R., che prevede l'imponibilità delle plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati da non più di cinque anni, l'operazione di cessione fissa il giorno a partire dal quale decorre il quinquennio di osservazione. Il socio assegnatario può, quindi, cedere senza generare plusvalenze solo dopo che sono trascorsi almeno cinque anni dall'assegnazione dell'immobile<sup>21</sup>.

#### **8. Plusvalenze per i soci assegnatari.**

Il versamento dell'imposta sostitutiva pari alla differenza tra il valore contabile del bene ed il suo valore normale è finalizzato a chiudere (fino a concorrenza dell'importo tassato) qualsiasi debito tributario sia in capo alla società sia in capo al socio. Il pagamento dell'imposta sostitutiva operato dalla società risulta definitivo e liberatorio per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione. Anche il versamento dell'imposta sostitutiva del 13 per cento sulle eventuali riserve in sospensione d'imposta, annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci, dispiega effetti

---

<sup>21</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2016, cap. II, parte I.

favorevoli in favore dei soci in quanto «è definitivo e liberatorio anche per i soci assegnatari di qualsiasi ulteriore tassazione [...] sempreché tale importo non sia già stato utilizzato in precedenza nella determinazione del reddito del socio»<sup>22</sup>.

Ciò premesso, va considerato che *le imposte sostitutive sopra indicate coprono il maggior valore attribuito al bene assegnato rispetto al valore fiscalmente riconosciuto*. Per valutare l'eventuale tassazione in capo al socio del valore del bene allo stesso assegnato, al netto delle imposte sostitutive pagate dalla società, è necessario fare riferimento alle specifiche regole che disciplinano la distribuzione di utili o di capitale nelle società di capitali e nelle società di persone.

Nelle società di capitali, di regola, il socio assoggetterà a tassazione come dividendo il valore normale/catastale del bene assegnato, al netto degli importi assoggettati ad imposta sostitutiva dalla società.

Nelle società di persone l'applicazione delle ordinarie regole di tassazione per trasparenza determina la tendenziale irrilevanza fiscale per il socio dell'assegnazione poiché, tenuto conto dell'imposta sostitutiva pagata dalla società sulla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto ed il valore normale/catastale del bene assegnato, il valore del bene assegnato dovrebbe corrispondere al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione. La stessa regola vale per i soci delle società di capitali che abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale previsto dagli articoli 115 e 116 del T.U.I.R.

Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate<sup>23</sup>, è, però, possibile una divergenza tra valore normale/catastale del bene assegnato e costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, con conseguente tassazione del plusvalore in capo al socio, in almeno due ipotesi: i) nelle ipotesi in cui il socio ha acquistato la partecipazione ad un valore più basso rispetto al valore economico della società; ii) nel caso in cui l'assegnazione sia effettuata da società in contabilità semplificata; in tal caso, infatti, il costo fiscale della partecipazione del socio in contabilità semplificata deve essere determinato in via extracontabile con le stesse modalità previste dall'art. 68, comma 6 del T.U.I.R.

È evidente che la valutazione se l'operazione di assegnazione dell'immobile ai soci determini materia imponibile per i soci assegnatari richiede un attento esame della contabilità della società assegnate e non può essere affidata al notaio che stipula l'atto di assegnazione.

### **8.1. Rivendita dell'immobile assegnato da parte dei soci assegnatari.**

---

<sup>22</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 37/E del 16 settembre 2016, par. 3.1.

<sup>23</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 37/E del 16 settembre 2016, par. 3.3.

Con la Risoluzione n. 93/E del 17 ottobre 2016 l’Agenzia delle entrate ha chiarito che non realizza abuso del diritto o elusione fiscale l’eventuale cessione degli immobili, effettuata dai soci in un momento successivo all’avvenuta assegnazione, poiché si tratta di una facoltà che il legislatore non ha inteso evitare, con la conseguenza che il legittimo risparmio di imposta che deriva dall’operazione non è sindacabile ai sensi dell’art. 10-*bis* della legge 27 luglio 2000, n. 212.

## **9. La disciplina I.V.A.: il presupposto di applicazione dell’I.V.A. per le assegnazioni.**

Ai sensi dell’art. 2, comma 1, n. 6 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, costituiscono cessioni di beni, ai fini dell’imposta sul valore aggiunto «*le assegnazioni ai soci fatte a qualsiasi titolo da società di ogni tipo e oggetto nonché le assegnazioni o le analoghe operazioni fatte da altri enti privati o pubblici, compresi i consorzi e le associazioni o altre organizzazioni senza personalità giuridica*». Sul punto, però, l’Agenzia delle entrate con la circolare n. 26/E del 1° giugno 2016, par. 7 ha ritenuto – in coerenza con le disposizioni di cui all’art. 5 della VI Direttiva (ora art. 26 della Direttiva 2006/112/CE) e con l’orientamento espresso dalla Corte di Giustizia delle Comunità Europee (causa C-322/99 e C-323/99) – che *l’assegnazione di beni ai soci realizza un’ipotesi di destinazione a finalità estranee all’esercizio d’impresa*. Sono, pertanto, applicabili anche ai casi di assegnazione di beni ai soci le disposizioni sull’autoconsumo (contenute nell’art. 2, comma 2, n. 5 del D.P.R. n. 633/1972) che escludono l’applicazione dell’I.V.A. per “quei beni per i quali non è stata operata, all’atto dell’acquisto, la detrazione dell’imposta di cui all’art. 19”. Si tratta di ipotesi nelle quali non è stato possibile operare la detrazione dell’I.V.A. in quanto i) il bene è stato acquistato da un soggetto privato oppure ii) l’acquisto è avvenuto prima dell’introduzione dell’I.V.A. nell’ordinamento interno (1° gennaio 1973) oppure i beni sono stati acquistati o importati senza il diritto alla detrazione, neanche parziale, della relativa imposta, ai sensi degli articoli 19, 19-*bis*1 e 19-*bis*2 del D.P.R. n. 633/1972. Nelle fattispecie indicate l’assegnazione dell’immobile ai soci è fuori dal capo di applicazione dell’I.V.A. Per eventuali lavori di riparazione o recupero per i quali si è provveduto alla detrazione dell’imposta, il contribuente all’atto dell’assegnazione dovrà operare la rettifica della detrazione, ai sensi dell’art. 19, comma 2*bis*, qualora le spese sostenute siano incrementative del valore dell’immobile e non abbiano esaurito la loro utilità all’atto dell’estromissione.

### **9.1. Segue: per le cessioni.**

Riterrei che *la cessione agevolata*, in quanto assimilabile ad un atto di trasferimento a titolo oneroso della proprietà dell’immobile (prevalente rispetto alla destinazione dell’immobile a finalità estranee all’impresa), ai sensi dell’art. 2, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972, rientri nel campo di applicazione dell’I.V.A. a prescindere dalla



*circostanza che al momento dell'acquisto la società cedente abbia operato la detrazione dell'imposta*<sup>24</sup>.

## **9.2. Segue: la base imponibile I.V.A.**

Secondo la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2016 la base imponibile dell'assegnazione, in conformità all'art. 74 della Direttiva n. 2006/112/CE, è costituita *“dal prezzo di acquisto o, in mancanza, dal prezzo di costo dei beni o di beni simili, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni”*. La previsione del criterio del prezzo di acquisto o di costo, in sostituzione di quello del valore normale, implica che la base imponibile IVA non comprenda il *“ricarico”* normalmente praticato sul mercato per quel bene, bensì sia costituita dal prezzo di acquisto del bene *“attualizzato”* al momento della cessione. Ai fini della determinazione dell'imponibile, il prezzo di acquisto non può essere limitato all'importo pagato per acquistare il bene, ma deve comprendere anche tutte le spese sostenute per riparare e completare il bene stesso durante la sua vita aziendale, tenendosi anche conto del deprezzamento che il bene ha subito nel tempo<sup>25</sup>.

Qualora l'assegnazione riguardi un bene acquistato in *leasing* in forza del potere di riscatto, assumono rilevanza, ai fini dell'IVA, non solo il prezzo di riscatto ma anche i canoni di *leasing* pagati alla società cedente prima dell'esercizio del riscatto.

## **10. Agevolazioni in materia di imposte indirette.**

L'art. 1, commi 117 e 119 della legge n. 208/2015 prevede anche alcune importanti agevolazioni in materia di imposte indirette.

- 1) Le aliquote dell'imposta proporzionale di registro eventualmente applicabili sono *ridotte alla metà*.
- 2) *Le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa*. Considerato che dal 1° gennaio 2014 le imposte ipotecaria e catastali per gli atti che rientrano nel perimetro applicativo dell'art. 1 della tariffa, parte prima del T.U. Imposta di registro si applicano già nella misura fissa di euro 50 ciascuna, l'agevolazione in commento risulta applicabile unicamente per l'assegnazione di fabbricati strumentali.
- 3) È possibile utilizzare, *su opzione della società assegnante*, come *base imponibile* dell'imposta di registro, in luogo del valore venale dell'immobile in comune commercio, il suo *valore catastale*, risultante dall'applicazione alla

---

<sup>24</sup> In senso conforme, G. Rizzi, *Assegnazioni*, cit.

<sup>25</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 26/E del 1° giugno 2016, par. 7.1.

rendita catastale dei moltiplicatori stabiliti dalla legge per ciascuna categoria catastale.

La base imponibile catastale vale per *gli immobili assegnati di qualunque categoria catastale che abbiano una rendita catastale*, in quanto l’Agenzia delle entrate ha ritenuto che la facoltà della società di determinare il valore normale del bene assegnato in misura pari al valore catastale – espressamente prevista dall’art. 1, comma 117 della legge n. 208/2015 per la determinazione dell’imposta sostitutiva da pagare sul plusvalore dell’immobile rispetto al costo fiscalmente riconosciuto – si estenda anche alla base imponibile per l’imposta di registro. Viceversa, secondo l’Agenzia delle entrate, se la società non esercita la facoltà di determinare il valore del bene assegnato in misura pari al valore catastale per la determinazione della plusvalenza (ad esempio perché il bene assegnato ha un costo fiscalmente riconosciuto superiore al valore catastale) non può esercitare l’opzione nemmeno per l’imposta di registro. Resta impregiudicata *la facoltà per i soci assegnatari* di esercitare l’opzione per la base imponibile catastale ove ricorrano le condizioni previste dall’art. 1, comma 497 della legge n. 266/2005<sup>26</sup>: assegnazione di immobile ad uso abitativo in favore di persona fisica che non agisce nell’esercizio di impresa, arte o professione<sup>27</sup>.

Ove l’atto sconti l’imposta di registro (perché si tratta di operazione fuori campo IVA oppure per gli immobili abitativi di operazione IVA esente, come si dirà), la tassazione sarà la seguente.

- abitazione senza la richiesta delle agevolazioni prima casa, imposta di registro aliquota del 4,5%, imposta ipotecaria euro 50, imposta catastale euro 50, imposta di bollo esente<sup>28</sup>;

---

<sup>26</sup> Dispone l’art. 1, comma 497 della legge n. 266/2005 «In deroga alla disciplina di cui all'articolo 43 del testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 26 aprile 1986, n. 131, e fatta salva l'applicazione dell'articolo 39, primo comma, lettera d), ultimo periodo, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, per le sole cessioni nei confronti di persone fisiche che non agiscono nell'esercizio di attività commerciali, artistiche o professionali, aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e relative pertinenze, all'atto della cessione e su richiesta della parte acquirente resa al notaio, la base imponibile ai fini delle imposte di registro, ipotecarie e catastali è costituita dal valore dell'immobile determinato ai sensi dell'articolo 52, commi 4 e 5, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 131 del 1986, indipendentemente dal corrispettivo pattuito indicato nell'atto. Le parti hanno comunque l'obbligo di indicare nell'atto il corrispettivo pattuito. Gli onorari notarili sono ridotti del 30 per cento».

<sup>27</sup> Circolare Agenzia delle entrate n. 37/E del 16 settembre 2016, par. 13.

<sup>28</sup> Ai sensi dell’art. 10, comma 3 del d.lgs. 14 marzo 2011, n. 23, gli atti traslativi o costitutivi di diritti reali di godimento soggetti a registrazione con le aliquote proporzionali di registro del 15% (terreni agricoli senza la richiesta di agevolazioni dei coltivatori diretti e IAP), del 2% (immobili ad uso abitativo con richiesta delle agevolazioni prima casa) e del 9% (altri immobili) e tutti gli atti e le formalità direttamente

- abitazione con la richiesta delle agevolazioni prima casa, imposta di registro aliquota dell'1%, imposta ipotecaria euro 50, imposta catastale euro 50, imposta di bollo esente;
- fabbricati strumentali per natura rientranti nelle categorie catastali B, C, D, E, A/10<sup>29</sup>, imposta di registro aliquota del 2%, imposta ipotecaria euro 200, imposta catastale euro 200, imposta di bollo euro 300;
- terreno agricolo, senza la richiesta di agevolazioni per i coltivatori diretti e gli IAP, imposta di registro aliquota del 7,5%, imposta ipotecaria euro 50, imposta catastale euro 50, imposta di bollo esente.
- terreno non agricolo imposta di registro aliquota del 4,5%, imposta ipotecaria euro 50, imposta catastale euro 50, imposta di bollo esente.

## **11. La tassazione dell'atto di assegnazione/cessione**

### **11.1. Atto fuori campo I.V.A.**

Come si è detto, secondo l'Agenzia delle entrate, l'atto di assegnazione è fuori campo I.V.A. se al momento dell'acquisto la società non ha detratto, neppure parzialmente, l'I.V.A. Occorre quindi verificare se ci sia stata detrazione dell'I.V.A. al momento dell'acquisto: se la verifica dà esito positivo l'operazione rientra nel campo di applicazione dell'I.V.A. come operazione imponibile oppure come operazione esente. Se la verifica dà esito negativo l'atto è fuori campo I.V.A. ed è soggetto all'imposta di registro con le aliquote sopra descritte ed alle imposte ipo-catastali in misura fissa.

Riterrei che *la cessione agevolata*, in quanto assimilabile ad un atto di trasferimento a titolo oneroso della proprietà dell'immobile (prevalente rispetto alla destinazione dell'immobile a finalità estranee all'impresa), ai sensi dell'art. 2, comma 1 del D.P.R. n. 633/1972, *rientri nel campo di applicazione dell'I.V.A. a prescindere dalla*

---

conseguenti posti in essere per effettuare gli adempimenti presso il catasto ed i registri immobiliari sono esenti dall'imposta di bollo, dai tributi speciali catastali e dalle tasse ipotecarie e sono soggetti a ciascuna delle imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro cinquanta.

<sup>29</sup> Ritengo applicabile ai fabbricati strumentali per natura, sulla base della categoria catastale: B, C, D, E, A/10, l'aliquota del 2% (4% ridotta alla metà) di cui all'art. 4, lett. a), n. 2 e lett. d) della tariffa, parte prima, allegata al TU Imposta di registro applicabile per gli atti di «conferimento di proprietà o di diritto reale di godimento su fabbricati destinati specificamente all'esercizio di attività commerciali e non suscettibili di altra destinazione senza radicale trasformazione nonché su aree destinate ad essere utilizzate per la costruzione dei suddetti fabbricati o come loro pertinenze, sempreché i fabbricati siano ultimati entro cinque anni dal conferimento e presentino le indicate caratteristiche» (nello stesso senso, R. Trabace, *Proroga delle agevolazioni*, cit.).

*circostanza che al momento dell'acquisto la società cedente abbia operato la detrazione dell'imposta*<sup>30</sup>.

Ai sensi dell'art. 2, comma 3, lett. c) del D.P.R. n. 633/1972, non si considerano cessioni di beni, le cessioni che hanno per oggetto terreni non suscettibili di utilizzazione edificatoria a norma delle vigenti disposizioni. Poiché sono fuori campo I.V.A., le cessioni di terreni non edificabili scontano sempre l'imposta proporzionale di registro con le aliquote sopra descritte.

La nozione di terreno edificabile è stata data dall'art. 36, comma 2, D.L. 4 luglio 2006, n. 223 in base al quale «un'area è da considerare fabbricabile se utilizzabile a scopo edificatorio in base allo strumento urbanistico generale adottato dal comune, indipendentemente dall'approvazione della regione e dall'adozione di strumenti attuativi del medesimo». In pratica, con tale norma, per evidenti ragioni di gettito fiscale, è stata anticipata la rilevanza per il fisco di un'area edificabile ancor prima della conclusione dell'*iter* procedimentale per l'approvazione dello strumento urbanistico generale, a partire dall'approvazione da parte del Comune dello strumento urbanistico che riconosce l'edificabilità dell'area.

#### **11.2. Immobili strumentali.**

Per gli immobili strumentali, classificati nelle categorie catastali B, C, D, E, A/10, l'art. 10, comma 1, n. 8-ter del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, stabilisce che sono imponibili I.V.A. le cessioni: i) effettuate dalle imprese costruttrici, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione; ii) effettuate dalle imprese che hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica, entro cinque anni dalla data di ultimazione dell'intervento; iii) quelle nelle quali il cedente, indipendentemente dal fatto che abbia eseguito opere nell'immobile, abbia espressamente manifestato nell'atto l'opzione per l'imposizione I.V.A.

Se si verifica uno dei tre presupposti sopra indicati, l'atto è imponibile I.V.A. e sconta l'I.V.A. e le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

Se, viceversa, non si verifica alcuno dei presupposti sopra descritti, l'atto è I.V.A. esente ma sconta ugualmente le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna. Ai sensi dell'art. 40 del D.P.R. 26 aprile 1986, n. 131, *con*

---

<sup>30</sup> In senso conforme G. Rizzi, *Assegnazioni*, cit., secondo il quale «in caso di cessione ai soci di immobili per i quali l'IVA non sia stata detratta all'atto del relativo acquisto, tale circostanza non esclude l'imponibilità IVA, applicandosi alle cessioni le regole ordinarie»; *Assegnazioni e cessioni agevolate ai soci di fabbricati strumentali per natura acquistati senza detrazione dell'IVA*, quesito tributario n. 239-2016/T – estensore A. Lomonaco, in *CNN Notizie* del 29 settembre 2016.

*riferimento alle cessioni/assegnazioni di beni strumentali*, si considerano soggette all'imposta sul valore aggiunto anche le cessioni e le prestazioni per le quali l'imposta non è dovuta, con la conseguenza che si applica – con una sorta di *fictio iuris* di avvenuta applicazione dell'imposta, nonostante l'imposta non sia dovuta – l'imposta di registro in misura fissa, per il principio di alternatività I.V.A./registro.

Ricapitolando, una volta verificato che l'atto rientra nel campo di applicazione dell'I.V.A., poiché al momento dell'acquisto la società ha detratto, anche parzialmente, l'I.V.A., la cessione/assegnazione sconterà le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna, sia che si tratti di operazione imponibile I.V.A. sia che si tratti di operazione I.V.A. esente.

### **11.3. Immobili abitativi.**

Per gli immobili abitativi, l'art. 10, comma 1, n. 8-*bis* del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633 stabilisce che sono imponibili I.V.A. le cessioni : i) effettuate dalle imprese costruttrici, entro cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione; ii) effettuate dalle imprese che hanno eseguito, anche tramite imprese appaltatrici, interventi di restauro e risanamento conservativo, ristrutturazione edilizia, ristrutturazione urbanistica, entro cinque anni dalla data di ultimazione dell'intervento; iii) effettuate, dopo cinque anni dalla data di ultimazione della costruzione o dell'intervento, nelle quali il cedente abbia espressamente manifestato nell'atto l'opzione per l'imposizione I.V.A.; iv) le cessioni di fabbricati di civile abitazione destinati ad alloggi sociali nelle quali il cedente abbia espressamente manifestato nell'atto l'opzione per l'imposizione I.V.A.

Se si verifica uno dei quattro presupposti sopra indicati, l'atto è imponibile I.V.A. e sconta l'I.V.A. e le imposte di registro, ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 200 ciascuna.

Se, viceversa, non si verifica alcuno dei presupposti sopra descritti, l'atto è I.V.A. esente e – a differenza dei beni strumentali per i quali anche l'atto esente I.V.A. si considera imponibile ai fini dell'alternatività I.V.A./imposta di registro – non si considera soggetto ad I.V.A. e sconta l'imposta di registro in misura proporzionale con le modalità e le aliquote sopra descritte e le imposte ipotecaria e catastale nella misura fissa di euro 50 ciascuna.

## **12. I diversi valori dell'immobile nell'assegnazione/cessione.**

Una delle tante difficoltà in cui si imbatte l'operatore giuridico che debba seguire come consulente un'assegnazione/cessione agevolata di immobili ai soci è quella di determinare i diversi valori dell'immobile da assegnare. Si è usato volutamente il plurale perché il valore dell'immobile deve essere considerato sotto diversi angoli visuali: bisogna, infatti, considerare a) il valore fiscalmente riconosciuto dell'immobile nel bilancio della società ed il suo valore normale o catastale all'atto

dell'assegnazione/cessione per l'eventuale determinazione della plusvalenza per la società su cui calcolare l'imposta sostitutiva; b) la base imponibile su cui calcolare l'imposta di registro o l'I.V.A.; c) il valore iniziale per il socio assegnatario; d) la parità di trattamento tra i soci, qualora l'immobile non venga assegnato a tutti i soci.

Per determinare l'eventuale plusvalenza in capo alla società occorre considerare, quale valore iniziale, *il costo fiscalmente riconosciuto* del bene nel bilancio della società e, quale valore finale, *il valore normale del bene in comune commercio*. Su richiesta della società, il valore normale del bene può essere determinato in misura pari al *valore catastale dell'immobile*. Una volta che la società ha optato per la determinazione del valore dell'immobile in misura pari al valore catastale, lo stesso valore si utilizza anche come base imponibile per il calcolo dell'imposta di registro. Viceversa, se la società non intende optare per la valutazione catastale dell'immobile (ad esempio perché l'immobile è stato rivalutato nel bilancio della società ed ha un valore contabile corrispondente al valore normale e superiore al valore catastale), non può utilizzare il valore catastale per la registrazione dell'atto, salvo che ci siano i presupposti per la richiesta della tassazione a valore catastale da parte dei soci assegnatari.

Il valore utilizzato per il pagamento dell'imposta sostitutiva costituisce anche il valore iniziale di presa in carico del bene da parte del socio assegnatario, da considerare in caso di successiva rivendita del bene prima del quinquennio, al fine del calcolo dell'eventuale plusvalenza per il venditore.

La base imponibile I.V.A. non è costituita dal valore catastale del bene ma è determinata dalla società tenendo conto del *prezzo di acquisto del bene attualizzato*, considerate anche le spese incrementative del valore ed il suo deprezzamento oppure tenendo conto del prezzo di costo di beni simili.

Nel caso in cui l'immobile venga assegnato ad un solo socio, ad esempio a titolo di liquidazione della quota per l'esercizio della facoltà di recesso oppure in fase di scioglimento della società dietro pagamento agli altri soci di un conguaglio in denaro che ripristini la parità di trattamento tra i soci, tenuto conto delle rispettive partecipazioni sociali, può essere opportuno accertare e dichiarare in atto distintamente a) il costo fiscalmente riconosciuto in bilancio, quale valore iniziale per il la determinazione della plusvalenza; b) il valore catastale o normale, quale valore finale per il calcolo della plusvalenza e quale valore di presa in carico del bene da parte dell'assegnatario; c) il valore di mercato, eventualmente determinato tramite una perizia giurata di stima, per stabilire il conguaglio civilistico dovuto dal socio assegnatario agli altri soci, in proporzione alle rispettive partecipazioni sociali.

È evidente a questo punto la complessità dell'operazione di assegnazione/cessione agevolata di immobili ai soci che richiede la collaborazione di più professionisti competenti per valutare i diversi aspetti contabili, fiscali, civilistici,

immobiliari, redazionali, ecc. e predisporre un atto che soddisfi la volontà delle parti e rispetti le molteplici prescrizioni imposte dalla normativa vigente.

Alessandro Torroni