ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI ESPERTI CONTABILI
MILANO

S.A.F.
SCUOLA DI ALTA FORMAZIONE LUIGI MARTINO

Operazioni di autoconsumo e di cessione agevolata di fabbricati. Analisi e approfondimenti di alcune questioni attuali e controverse

Cessione, assegnazione, trasformazione agevolata in società semplice nel contesto delineato dalla legge n. 208/2015: lineamenti relativi all'imposizione diretta

Paolo Bifulco

Milano, 12 aprile 2017 - Sala Convegni ODCEC Corso Europa 11 Milano

1. Le modalità di estromissione agevolata

- La Legge di Stabilità per il 2016 (Legge n. 208/2015) ha previsto tre opzioni per estromettere gli immobili e i beni mobili registrati delle società:
  - ✓ Assegnazione ai soci
  - ✓ Cessione ai soci
  - ✓ Trasformazione in società semplice

- La legge di bilancio 2017 (art. 1, comma 565, legge n. 232/2016) ha prorogato al **30/9/2017** il termine per assegnazioni e cessioni agevolate nonché per le trasformazioni in società semplice; i termini per i versamenti rateali sono prorogati al **30/11/2017** e al **16/6/2018**

2. Le società che possono beneficiare dell'estromissione agevolata

- Possono beneficiare sia le società di persone sia le società di capitali, indipendentemente dal fatto che possano qualificarsi come «*società di comodo*»

- Non possono beneficiare le società consortili, i consorzi, gli enti commerciali diversi dalle società, gli enti non commerciali (anche se esercitano in via non prevalente attività di impresa)

- La trasformazione agevolata in società semplice è riservata alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione di «*beni estromettibili*»

2.1 Le «*società non operative*»

- La normativa che disciplina l'estromissione agevolata prevede per le società che si qualificano come «*società non operative*» l'applicazione di un'imposta sostitutiva con un'aliquota maggiorata (*i.e.*, il 10,5% in luogo dell'8% ordinariamente applicabile)

- La normativa richiama solo le società «*non operative*» in luogo delle «*società di comodo*»

  - Tale circostanza potrebbe far ritenere che la disposizione possa trovare applicazione unicamente con riferimento alle società che non rispettano il test *ex* articolo 30 della legge n. 724/1994 senza considerare le società in perdita sistematica
  - La Relazione illustrativa alla norma afferma chiaramente che l'aliquota di imposta maggiorata trova applicazione «*per le società considerate non operative ai sensi della Legge n. 724/1994 o del d.l. n. 138/2011*».
    In senso conforme si esprime anche la Circolare n. 26/E del 1.06.2016.

2.1 Le «*società non operative*»

- La condizione di «*non operatività*» deve verificarsi in almeno due dei tre periodi di imposta precedenti «*a quello in corso al momento dell'assegnazione*».
  - Per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare gli anni da monitorare sono il 2014, il 2015 e il 2016.
  - La norma non prevede alcuna consecutività dello *status* di «*società non operativa*» | «*società di comodo*»
  - L'aliquota dell'8% troverà applicazione per tutte le società che non dispongono del periodo triennale di osservazione (*cfr*., Circolare n. 26/E del 1.06.2016)

2.1 Le «*società non operative*»

- Rilevanza delle «*cause di esclusione*» *ex* articolo 30, comma 1 della legge n. 724/1994: è da ritenersi che gli effetti benefici legati alla presenza di una causa di esclusione si possano realizzare anche con riferimento alla maggiorazione dell'aliquota ordinariamente prevista per l'estromissione agevolata dei beni dal regime d'impresa.

- Rilevanza di un'eventuale risposta positiva ad un'istanza di disapplicazione: con la Circolare n. 26/E del 1.06.2016 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che il parere di accoglimento ad un'istanza di disapplicazione rileva ai fini della condizione di «*non operatività*». Inoltre ai fini della disciplina in esame saranno considerati non operativi i soggetti:
  - ✓ i soggetti che ritengono sussistere le condizioni di cui al comma 4-bis del citato articolo 30 ma che non hanno presentato l'istanza di interpello ivi prevista
  - ✓ i soggetti che avendo presentato istanza di interpello, non hanno ricevuto risposta positiva,

  e che, al contempo, hanno dato separata indicazione nella dichiarazione dei redditi di tali circostanze.

3. I soggetti assegnatari dei beni

- Possono beneficiare dell'estromissione agevolata i soci iscritti a libro soci al 30.09.2015 o che lo siano entro il 31.01.2016 in forza di un titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1.10.2015

  - ✓ Il regime agevolativo non è condizionato dalla natura giuridica o dalla residenza del socio.

  - ✓ La *ratio* della disposizione è quella di evitare che soggetti prima estranei alla compagine sociale vi possano entrare in prossimità dell'atto di assegnazione o di cessione, beneficiando così delle agevolazioni.

- L'esistenza di un nuovo socio alla data dell'estromissione agevolata rispetto alla compagine societaria esistente alla data del 30.09.2015 implica conseguenze fiscali differenti nel caso di
  - ✓ cessione / assegnazione,
  - ✓ trasformazione in società semplice.

3.1 Modifiche della compagine sociale in ipotesi di cessione / assegnazione

- Ingresso di nuovi soci: in presenza di nuovi soci le assegnazioni a favore di soci presenti al 30.09.2015 saranno agevolate, mentre quelle eseguite a favore di soggetti diventati soci dopo il 30.09.2015 non potranno beneficiare delle disposizioni agevolative senza che tale ultima circostanza comporti il venir meno dei diritti dei soci più anziani.

- Modifiche delle quote di partecipazione: con la l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che occorre far riferimento alla percentuale di partecipazione al momento dell'assegnazione.

- Subentro dell'erede: il subentro dell'erede successivamente al 30.09.2015 non preclude la possibilità di accedere al regime agevolativo (*cfr.*, Circolare n. 26/E del 1.06.2016).

3.2 Modifiche della compagine sociale in ipotesi di trasformazione agevolata

- Ingresso di nuovi soci: A differenza di quanto accade in ipotesi di cessione assegnazione agevolata, in ipotesi di trasformazione in società semplice non ci possono essere modifiche legate all'ingresso di nuovi soci dopo il 30.09.2015: ciò deriva dal fatto che gli effetti della trasformazione agevolata coinvolgono tutti i soci della società trasformata

- Modifiche delle quote di partecipazione: Le agevolazioni non possono considerarsi perse se nel tempo variano le consistenze in relazione alle quote di partecipazione detenute dai soci: ne consegue che la trasformazione può beneficiare del regime agevolativo nell'ipotesi di invarianza soggettiva e numerica della compagine sociale anche se accompagnata da un aumento del valore delle singole quote solo in capo a taluni soci

- Subentro dell'erede: il subentro dell'erede successivamente al 30.09.2015 non preclude la possibilità di accedere al regime agevolativo (cfr., Circolare n. 26/E del 1.06.2016)

3.3 I soggetti assegnatari dei beni – casi particolari

- L'agevolazione spetta anche se le partecipazioni sono intestate a società fiduciarie

- L'agevolazione spetta anche in caso di cooperative che sono socie di società di capitali

- In caso di partecipazioni detenute a titolo di usufrutto, l'usufruttuario non può beneficiare del regime agevolativo in quanto la qualifica di socio deve essere riconosciuta al titolare della nuda proprietà (*cfr.*, Circolare n. 26/E del 1.06.2016);

- In caso di fusione o scissione è necessario che i soci delle società incorporate, fuse o scisse fossero tali alla data di riferimento (*i.e.*, 30.09.2015)

4. I requisiti oggettivi per l'accesso al regime agevolativo

- Ai sensi dell'articolo 1, comma 115 della legge n. 208/2015, l'estromissione agevolata è consentita:
  - ✓ per gli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione;
  - ✓ per i beni mobili iscritti in pubblici registri non utilizzati quali beni strumentali

- Diversamente da quanto previsto in occasione di analoghe precedenti occasioni, non sono comprese nel regime agevolativo le quote di partecipazioni in società, siano essere residenti o non residenti.

- La norma non individua una data prestabilita alla quale devono essere riscontrati i requisiti oggettivi citati:
  - ✓ È sufficiente che i beni estromessi rispondono ai requisiti di legge alla data in cui si procede all'estromissione: è pertanto consentito di intervenire nel corso del periodo che intercorre fino alla data del termine di scadenza dell'agevolazione fiscale prevista (i.e., 30.09.2017) sulla situazione di fatto esistente per creare le condizioni richieste dalla norma.

4.1 I beni immobili diversi da quelli strumentali per destinazione

- La categoria degli immobili strumentali per destinazione comprende tutti gli immobili, indipendentemente dalla categoria catastale, che sono utilizzati nell'esercizio di impresa

- In questo contesto sono assegnabili in via agevolata gli immobili affittati o dati in comodato gratuito dato che queste condizioni li sottraggono inequivocabilmente dall'utilizzo diretto

- Per quanto riguarda gli immobili sfitti e quindi a disposizione l'accesso al regime agevolativo è comunque concesso a condizione che l'utilizzo risulti da elementi certi e oggettivi (ad esempio stacco delle utenze).

4.2 I beni immobili oggetto di estromissione - casi particolari

- Immobili locati da parte di immobiliari di gestione: con la Circolare n. 26/E del 1.06.2016 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che tali immobili, essendo l'oggetto e non lo strumento dell'attività locativa, possono essere oggetto di estromissione agevolata. In senso conforme si era già espressa la Corte di Cassazione con la sentenza n. 1367 del 13.10.1983.

- Beni detenuti in usufrutto /nuda proprietà: con la Circolare n. 26/E del 1.06.2016 l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito il regime agevolativo non trova applicazione in relazione a beni detenuti in usufrutto o nuda proprietà. Nel caso in cui la società risulti titolare di un diritto reale parziale sul bene (ad esempio, sia titolare della nuda proprietà e abbia dato in usufrutto o in abitazione il bene al socio), si ritiene che sia tuttavia possibile beneficiare della disciplina in esame qualora la società si liberi del suo diritto reale parziale assegnando definitivamente il bene al socio.

4.2 I beni immobili oggetto di estromissione - casi particolari

- Terreni: in un precedente intervento interpretativo l'Amministrazione Finanziaria (*cfr.*, Circ. n. 112/E del 1999) ha chiarito che possono rientrare nel regime agevolativo solo i terreni non utilizzati nell'ambito di attività agricole.

- Immobile concesso in affitto unitamente all'azienda: tale immobile è certamente strumentale per destinazione rispetto all'azienda ma produce indirettamente ricavi per la società locataria dell'azienda. In questo contesto, se si guarda al profilo soggettivo si potrebbe giungere alla medesima conclusione che ha riguardato gli immobili locati tanto più se non è stata derogata la previsione di cui all'articolo 2561 del cod. civ. (amm.to a carico dell'impresa che conduce l'azienda). Con la Circolare n. 37/E del 16.09.2016 l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che «*possono essere assegnati/ceduti in via agevolata i singoli beni ricompresi nel contratto di affitto di azienda che, prima dell'assegnazione/cessione, non rientrino più nel contratto di affitto del complesso aziendale*»

5. La determinazione del valore normale

- Secondo il regime ordinario di tassazione il valore normale si determina in relazione ai criteri previsti dall'articolo 9, comma 3, del TUIR.

- Il principale beneficio fiscale introdotto dalla Legge di Stabilità consiste nella possibilità di derogare, su richiesta della società ed esclusivamente per i beni immobili, ai criteri previsti dall'articolo 9, comma 3, del TUIR, determinando il valore normale in base al cosiddetto «*valore catastale*»
  - ✓ Contrariamente a quanto previsto dall'articolo 1, comma 111, della legge 296/2006 e dall'articolo 1, comma 129 della legge 244/2007, tale deroga è applicabile anche nel caso di trasformazione agevolata

- Tale disposizione conduce oltre che ad un beneficio fiscale in termini di regime impositivo anche all'inibizione al Fisco di qualsiasi attività di rettifica del valore stesso se calcolato conformemente ai criteri consentiti

5. La determinazione del valore normale

- Si pone un tema con riferimento alle aree edificabili, alle quali non è attribuibile una rendita catastale. In tal caso, l'unico criterio utilizzabile è quello del valore normale previsto dall'articolo 9, comma 3, del TUIR.

- Ad analoghe considerazioni si giunge con riferimento alle altre unità immobiliari prive di rendita e classificate nella categoria catastale fittizia «F» che comprende: le aree urbane (F1); le unità collabenti (F2); le unità in corso di costruzione (F3); le unità in corso di definizione (F4); i lastrici solari (F5).

- Una riflessione va fatta con riferimento alle unità immobiliari in corso di ristrutturazione già munite di rendita catastale: la Corte di Cassazione (cfr., sent. N. 26685 del 18.12.2009) ha chiarito che, ai fini dell'imposta di registro, l'immobile oggetto dell'atto da registrare, deve essere dotato di rendita catastale riferibile allo stato del bene trasferito al momento della cessione. Il d.l. 78/2010 ha imposto, a pena di nullità, l'inserimento negli atti notarili, la dichiarazione del disponente di conformità catastale dell'unità immobiliare alla situazione di fatto.

5. La determinazione del valore normale

- L'assenza di plusvalenza tassabile non comporta la decadenza della società dal regime agevolativo: in tal senso si è espressa l'Amministrazione Finanziaria con la Circolare n. 26/E del 1.06.2016.

- Il socio prende in carico il bene assegnato, ai fini fiscali, al medesimo valore assunto dalla società ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze. In ipotesi di cessione agevolata il costo fiscale del bene è sempre pari al corrispettivo pattuito (indipendentemente dal valore normale eventualmente utilizzato dalla società cedente ai fini della determinazione dell'imposta sostitutiva; cfr., Circolare n. 26/E del 1.06.2016).

5. La determinazione del valore normale - esempio

Supponiamo che la società ALFA Srl assegni al socio A un immobile con le seguenti caratteristiche:

- Valore normale: € 500.000
- Valore catastale: € 100.000
- Costo fiscalmente riconosciuto: € 80.000
- Base imponibile applicando il regime ordinario: € 420.000 (500.000-80.000)
- Base imponibile applicando il regime agevolativo: € 20.000 (100.000-80.000)

6. L'annullamento delle riserve in sospensione di imposta

- Qualora per effetto dell'assegnazione vengano annullate riserve in sospensione di imposta, le stesse sono assoggettate ad un'imposta sostitutiva del 13%.

- L'imposta è dovuta solo se per effetto dell'assegnazione si annullano, in contropartita dei beni assegnati, riserve in sospensione di imposta. Tale annullamento non si verifica in ipotesi di cessione agevolata dei beni ai soci

6. L'annullamento delle riserve in sospensione di imposta - esempio

Si ipotizzi la seguente situazione patrimoniale della società ALFA Srl:

ATTIVO		PATRIMONIO NETTO	
Immobili	€ 10.000.000	Capitale sociale	€ 1.200.000
Cassa	€ 200.000	Ris. in sospens.	€ 9.000.000
Totale attivo	€ 10.200.000	Totale passivo	€ 10.200.000

Se la società assegna al socio l'immobile al valore che si presume immutato di € 10.000.000 si verifica quanto segue:

- Regime ordinario: la società sconterebbe l'IRES al 27,5% sull'intero ammontare della riserva in sospensione di imposta, per un onere fiscale complessivo pari ad € 2.475.000.
- Regime agevolato: la società sconterebbe l'imposta sostitutiva del 13% sull'intero ammontare della riserva in sospensione di imposta, per un onere fiscale complessivo pari ad € 1.170.000.

7. La tassazione in capo al socio di società di persone

- Il socio di società di persone che riceve attribuzioni dalla propria società non genera mai – *sic et sempliciter* – un reddito, ma riduce il costo della propria partecipazione.

  - ✓ Il costo della partecipazione viene prima incrementato dell'utile tassato per trasparenza e successivamente viene ridotto del valore della distribuzione ricevuta al netto dell'imposta sostitutiva corrisposta (cfr., Circ. n. 26/E del 2016).

  - ✓ Ciò fa si che i casi in cui il valore della distribuzione ricevuta ecceda il costo fiscale della partecipazione siano estremamente rari.

7. La tassazione in capo al socio di società di persone – esempio n. 1

Si consideri la seguente situazione della società ALFA SNC il cui capitale è pariteticamente detenuto dal socio A e dal socio B

ATTIVO		PATRIMONIO NETTO	
Immobile «A»	€ 1.000.000	Patrimonio netto	€ 4.000.000
Immobile «B»	€ 1.000.000		
Altre attività	€ 2.000.000		
Totale attivo	€ 4.000.000	Totale passivo	€ 4.000.000

Se ALFA SNC assegna a ciascun socio un immobile, ognuno dei quali si presume abbia un valore pari ad € 3.000.000 si verifica quanto segue:

- la società realizza una plusvalenza pari ad € 4.000.000 società sulla quale sarà applicata l'imposta sostitutiva all'8% (i.e., € 160.000 per ciascun immobile).
- in capo a ciascun socio, il costo fiscale della partecipazione è incrementato di un valore pari alla quota parte dell'utile conseguito (i.e., € 2.000.000) e ridotto di un importo pari al valore normale del bene assegnato al netto dell'imposta sostitutiva corrisposta (i.e., € 3.000.000 - € 160.000) e pertanto sarà pari ad € 1.160.000 (€ 2.000.000 + € 2.000.000 - € 3.000.000 + € 160.000)
- Se la partecipazione in ALFA SNC fosse stata acquistata per € 500.000 si sarebbe generato un utile di € 340.000 (€ 500.000 + € 2.000.000 - € 3.000.000 + € 160.000)

7. La tassazione in capo al socio di società di persone – esempio n. 2

Si consideri la seguente situazione della società ALFA SNC il cui capitale è pariteticamente detenuto dal socio A e dal socio B

ATTIVO		PATRIMONIO NETTO	
Immobile «A»	€ 1.000.000	Patrimonio netto	€ 2.000.000
Immobile «B»	€ 1.000.000		
Totale attivo	€ 2.000.000	Totale passivo	€ 2.000.000

Se la società assegna a ciascun socio un immobile, ognuno dei quali si presume abbia un valore di mercato pari ad € 3.000.000 ed un valore catastale di € 1.500.000, si verifica quanto segue:

- La società realizza una plusvalenza pari ad € 1.000.000 sulla quale sarà applicata l'imposta sostitutiva all'8% (i.e., € 40.000 per ciascun immobile)
- In capo a ciascun socio, il costo fiscale della partecipazione è incrementato di un valore pari alla quota parte dell'utile conseguito (i.e., € 500.000) e ridotto di un importo pari al valore normale del bene assegnato al netto dell'imposta sostitutiva (i.e., € 3.000.000 - € 40.000) e pertanto sarà pari ad € -1.460.000 (€ 1.000.000 + € 500.000 - € 3.000.000 + € 40.000)

8. La tassazione in capo al socio di società di capitali

- In capo al socio destinatario dell'assegnazione:
  - ✓ non si applicano le disposizioni di cui all'articolo 47, comma 1 e da 5 a 8, del TUIR (limitatamente alla differenza su cui la società ha applicato l'imposta sostitutiva). L'inapplicabilità dell'articolo 47, comma 1, del TUIR va coordinata, sul piano civilistico, con le indicazioni del documento OIC 28, secondo il quale nell'attribuzione di riserve ai soci occorre partire da quelle più disponibili che sono certamente quelle di utile;
  - ✓ il costo fiscalmente riconosciuto del bene assegnato sarà pari al valore normale assunto dalla società assegnante nella determinazione della base imponibile ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva;
  - ✓ la differenza tra il valore normale del bene assegnato e l'ammontare su cui la società ha assolto l'imposta sostitutiva assumerà rilevanza per il socio secondo le ordinarie regole: come dividendo se saranno annullate riserve di utili ovvero in riduzione del costo della partecipazione se saranno annullate riserve di capitale.

8. La tassazione in capo al socio di società di capitali

- <u>In ipotesi di assegnazione con riduzione delle riserve di capitale</u>:
  - ✓ il costo fiscale della partecipazione dovrà essere incrementato del maggior valore affrancato e decrementato in conseguenza della estromissione del bene dal patrimonio sociale;
  - ✓ nell'ipotesi in cui il valore del bene assegnato dovesse essere maggiore del costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione incrementato della differenza assoggettata a imposta sostitutiva, l'eventuale eccedenza è soggetta a tassazione nei modi ordinari;

- <u>In ipotesi di assegnazione con riduzione delle riserve di utile</u>:
  - ✓ il costo della partecipazione rimane inalterato;
  - ✓ la differenza tra il valore normale del bene e la plusvalenza assoggettata a imposta sostitutiva concorrerà al reddito del socio assegnatario secondo i modi ordinari.

8. La tassazione in capo al socio di società di capitali – esempio n. 1.a)

Si consideri la seguente situazione della società ALFA Srl il cui capitale è interamente detenuto dall'unico socio «A»

SOCIO			
Costo partecipazione	Caso 1	Caso 2	Caso 3
	100	30	10

SOCIETA'	
Costo fiscale	10
Valore normale bene	100
Plusvalenza	90

Situazione post assegnazione con riduzione di <u>riserve di capitale</u>

SOCIO			
	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Costo partecipazione	90 (100+90-100)	20 (30+90-100)	0 (10+90-100)
Valore normale bene	100	100	100
Importo da tassare	0	0	0

8. La tassazione in capo al socio di società di capitali – esempio n. 2.a)

Si consideri la seguente situazione della società ALFA Srl il cui capitale è interamente detenuto dall'unico socio «A»

SOCIO			
Costo partecipazione	Caso 1	Caso 2	Caso 3
	100	30	10

SOCIETA'	
Costo fiscale	90
Valore normale bene	100
Plusvalenza	10

Situazione post assegnazione con riduzione di <u>riserve di capitale</u>

SOCIO			
	Caso 1	Caso 2	Caso 3
Costo partecipazione	10 (100+10-100)	0 (-60) (30+10-100)	0 (-80) (10+10-100)
Valore normale bene	100	100	100
Importo da tassare	0	60	80

8. La tassazione in capo al socio di società di capitali – esempio n. 3.a)

Si consideri la seguente situazione della società ALFA Srl il cui capitale è interamente detenuto dall'unico socio «A»

SOCIO			
Costo partecipazione	Caso 1	Caso 2	Caso 3
	100	30	10

SOCIETA'	
Costo fiscale	90
Valore normale bene	100
Plusvalenza	10

Situazione post assegnazione con riduzione di <u>riserve di utili</u>

SOCIO			
Costo partecipazione	Caso 1	Caso 2	Caso 3
	100	30	10
Valore normale bene	100	100	100
Importo da tassare	90	90	90
	(100-10)	(100-10)	(100-10)

8. La tassazione in capo al socio di società di capitali – esempio n. 4.a)

Si consideri la seguente situazione della società ALFA Srl il cui capitale è interamente detenuto dall'unico socio «A»

SOCIO
Costo partecipazione
10

SOCIETA'	
Costo fiscale	10
Valore normale bene	100
Plusvalenza	90

Situazione post assegnazione con riduzione <u>per pari importo di riserve di utili e riserve di capitale</u>

SOCIO	
Costo partecipazione	5 (10+90/-100/2)
Valore normale bene	100
Importo da tassare	5 (100/2-90/2)

9. Il regime fiscale applicabile alle minusvalenze

- La minusvalenza che si genera per effetto dell'assegnazione di beni diversi da quelli merce:
  - ✓ non assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa (*cfr.*, articolo 101 del TUIR)
  - ✓ assume rilevanza ai fini IRAP sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
  - ✓ riduce il "ROL" preso a riferimento ai fini dell'articolo 96 del TUIR.

- La minusvalenza che si genera per effetto dell'assegnazione di beni merce:
  - ✓ assume rilevanza ai fini della determinazione del reddito d'impresa;
  - ✓ assume rilevanza ai fini IRAP sulla base del principio della presa diretta dal bilancio;
  - ✓ riduce il "ROL" preso a riferimento ai fini dell'articolo 96 del TUIR.

- La minusvalenza che si genera per effetto della cessione agevolata di beni assume sempre rilevanza fiscale.

10. La tassazione in caso di trasformazione agevolata

- In ipotesi di trasformazione agevolata, la plusvalenza latente sul beni oggetto del regime di estromissione agevolata, è soggetta ad imposta sostitutiva dell'8% (ovvero del 10,5% nel caso in cui la società trasformata si qualifichi come società di comodo).

- Il costo fiscale della società trasformata deve essere aumentato della differenza assoggettata a tassazione.

- I beni della società trasformata mantengono la medesima anzianità che avevano in capo alla società ante-trasformazione: di conseguenza per gli immobili e i terreni non edificabili, in caso di successiva cessione da parte della società semplice troverà applicazione l'articolo 67, comma 1, lett. b) del TUIR, con conteggio del quinquennio previsto per la non tassazione a decorrere dalla data di acquisizione del bene da parte della società oggetto di trasformazione.

- La trasformazione in società semplice di una società di capitali comporta la tassazione delle riserve di utili a seguito della presunzione di distribuzione degli stessi (ciò non accade per le società di persone).

11. La fiscalità della cessione ultra-quinquennale

- L'articolo 20-bis del TUIR statuisce che in caso di liquidazione le somme assegnate o i beni attribuiti ai soci possono generare «reddito da partecipazione» applicando le regole contenute nell'articolo 47, comma 7 del TUIR.

- L'articolo 47, comma 7 del TUIR stabilisce che in caso di liquidazione il valore normale dei beni attribuiti al socio genera reddito in base all'eccedenza di tale valore rispetto al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione.
  - ✓ Tale norma serve a quantificare il reddito ma non a qualificarlo.

- Poiché il reddito da partecipazione non è una vera e propria categoria reddituale, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che il reddito in capo al socio della società semplice che si estingue appartiene alla medesima categoria reddituale di quello che si è prodotto in capo alla società stessa (cfr. Circ. 47/E del 2008).

11. La fiscalità della cessione ultraquinquennale – esempio n. 1

- Si consideri la situazione della società ALFA ss che detiene da oltre 5 anni un immobile acquistato per € 1.000.000 con un valore di mercato pari ad € 3.000.00.

- Se la società vende l'immobile sul mercato e distribuisce ai soci il ricavato si verifica quanto segue:

  - ✓ in capo alla società non si realizza alcuna plusvalenza imponibile ex articolo 67, comma 1, lett. b) del TUIR

  - ✓ indipendentemente dal costo fiscale della partecipazione in ALFA ss, l'eventuale provento da liquidazione non sarebbe imponibile in capo al socio sempre sulla base del medesimo articolo 67, comma 1, lett. b) del TUIR

12. Profili contabili – il Documento del CNDCEC

Il CNDCEC ha emesso nel marzo 2016 un documento interpretativo (L'assegnazione dei beni ai soci: trattamento contabile e profili operativi) con la finalità di *«delineare il comportamento contabile ritenuto più corretto alla luce delle disposizioni del codice civile e dei pertinenti Principi contabili emanati dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC)»*

Principi contabili nazionali: non trattano specificamente il caso

Principi contabili internazionali: IFRIC 17, *Distribuzione ai soci di attività non rappresentate da disponibilità liquide*

12. Profili contabili – il Documento del CNDCEC

Tre possibili situazioni

- i soci attribuiscono al bene un valore pari al suo valore netto contabile

- i soci attribuiscono al bene un valore superiore al suo valore netto contabile

- i soci attribuiscono al bene un valore inferiore al suo valore netto contabile

Per «valore» deve intendersi il **valore corrente**, più correttamente il valore di realizzo (valore normale ai fini fiscali)

12. Profili contabili – il Documento del CNDCEC

Inoltre, l'assegnazione del bene comporta:

- se si tratta di una rimanenza (beni merce), la rilevazione di un provento a fronte dell'estinzione dell'obbligazione della società nei confronti del socio assegnatario;

- se si tratta di un'immobilizzazione, l'eliminazione del bene con la rilevazione dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza, a fronte dell'estinzione dell'obbligazione della società nei confronti del socio assegnatario.

1. Valore pari al valore contabile

Esempio

La società ALFA, con capitale posseduto in parti uguali dai soci A, B e C, realizza un utile di 100. Dopo aver accantonato il 5% a riserva legale ed ulteriore 5% a riserva statutaria decide di assegnare l'utile distribuibile (90) ai tre soci, con le seguenti modalità:

- 30 al socio A
- 30 al socio B
- un immobile al socio C; l'immobile ha costo storico di 50, fondo ammortamento di 20 e valore di realizzo di 30

2. Valore superiore al valore contabile

Esempio

La società ALFA, con capitale posseduto in parti uguali dai soci A, B e C, realizza un utile di 100. Dopo aver accantonato il 5% a riserva legale ed ulteriore 5% a riserva statutaria decide di assegnare l'utile distribuibile (90) ai tre soci, con le seguenti modalità:

- 30 al socio A
- 30 al socio B
- un immobile al socio C; l'immobile ha costo storico di 50, fondo ammortamento di 30 e valore di realizzo di 30

3. Valore inferiore al valore contabile

Esempio

La società ALFA, con capitale posseduto in parti uguali dai soci A, B e C, realizza un utile di 100. Dopo aver accantonato il 5% a riserva legale ed ulteriore 5% a riserva statutaria decide di assegnare l'utile distribuibile (90) ai tre soci, con le seguenti modalità:

- 30 al socio A
- 30 al socio B
- un immobile al socio C; l'immobile ha costo storico di 50, fondo ammortamento di 10 e valore di realizzo di 30

Sintesi

Valore normale **pari** al valore netto contabile	Valore normale **superiore** al valore netto contabile	Valore normale **inferiore** al valore netto contabile
Riserve di Utile 90 a diversi Socio A c/utili 30 Socio B c/utili 30 Socio C c/utili 30	Riserve di Utile 90 a diversi Socio A c/utili 30 Socio B c/utili 30 Socio C c/utili 30	Riserve di Utile 90 a diversi Socio A c/utili 30 Socio B c/utili 30 Socio C c/utili 30
Socio A c/utili 30 a banca 30 Socio B c/utili 30 a banca 30 Socio C c/utili 30 a immobile 30	Socio A c/utili 30 a banca 30 Socio B c/utili 30 a banca 30	Socio A c/utili 30 a banca 30 Socio B c/utili 30 a banca 30
	Socio C c/utili 30 a diversi immobile 20 **plusvalenza** 10	diversi a immobile 40 Socio C c/utili 30 **minusvalenza** 10

Le voci di bilancio interessate

Il D.Lgs. n. 139/2015 ha eliminato l'area straordinaria di conto economico; pertanto, si ritiene che

- le plusvalenze dovranno essere rilevate nella voce A5 «Altri proventi»;

- le minusvalenze dovranno essere rilevate nella voce B14 «Oneri diversi di gestione»